

## Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 2)

FAST/StB Dr. Falko Tappen, Associate im Frankfurter Büro der Sozietät DLA Piper UK LLP, Frankfurt am Main

Während es im ersten Beitrag (*Tappen, SteuK 2010, 267*) um die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Berichtigung der Einkünfteermittlung gemäß § 1 AStG im Fall von Einzeltransaktionen ging, wird im Folgenden die Verrechnungspreiskorrekturregelung bei der Verlagerung von Sachgesamtheiten untersucht. Abschließend wird auf die notwendigen Dokumentationspflichten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Aktivitäten eingegangen.

### 1. Überblick

Bei dem Begriff der „**Funktionsverlagerung**“ handelt es sich um einen speziellen Anwendungs- und Sonderfall der Verrechnungspreiskorrekturregelung. Bis zum Ende des Kalenderjahres 2007 wurde bei einer Funktionsverlagerung jede Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern einzeln bewertet (vgl. dazu *Tappen, SteuK 2010, 267*). Seit Veranlagungszeitraum 2008 besteht nunmehr eine gesetzliche Grundlage für die Behandlung der Verlagerung von Sachgesamtheiten für Zwecke der Verrechnungspreisfestlegung, § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i.V. mit § 21 Abs. 16 AStG. Auf der Grundlage von § 1 Abs. 3 Satz 13 AStG wurden Details in einer Rechtsverordnung geregelt (Funktionsverlagerungsverordnung „FVerIV“ v. 12.08.2008, BGBl I 2008, 1680). Darüber hinaus sind im BMF-Schreiben vom 13.10.2010 (IV B 5 – S 1341/08/10003, BeckVerw 242906) die Verwaltungsgrundsätze betreffend die Funktionsverlagerung umfassend dargestellt.

### 2. Tatbestand der Funktionsverlagerung

#### 2.1 Begriff der Funktion

Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 FVerIV ist eine Funktion eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Damit definiert der Verordnungsgeber das Vorliegen einer „Funktion“ sehr weit. § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerIV stellt nämlich klar, dass es sich bei einer Funktion nicht um einen Teilbetrieb im steuerlichen Sinn, sondern nur um einen organischen Teil eines Unternehmens handeln muss. Fraglich ist damit jedoch die Untergrenze, was **nicht** als Funktion zählt (vgl. *Kaminsik, RIW 2007, 594*).

Nach Rz. 15 des BMF-Schreibens (a.a.O.) kommen als Funktionen z.B. Geschäftstätigkeiten in Betracht, die zur Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Vertrieb, Qualitätskontrolle, Marketing, Produktion oder Vertrieb gehören. In Rz. 16 hebt das Schreiben des BMF (a.a.O.) hervor, dass es zur eindeutigen Abgrenzung einer Funktion von der übrigen Geschäftstätigkeit notwendig ist, die betreffende Funktion sowohl tätigkeitsbezogen (z.B. Vertrieb) als auch objektbezogen (bestimmte Produktgruppe) zu definieren.

#### 2.2 Begriff der Verlagerung der Funktion

Gemäß § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i.V. mit § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerIV liegt eine Funktions**verlagerung** immer dann vor, wenn ein Unternehmer (verlagerndes Unternehmen) einem anderen

nahestehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und/oder sonstige Vorteile sowie damit verbundene Chancen und Risiken überlässt, die bisher beim verlagernden Unternehmen ausgeübt wurden, und die Ausübung durch die Funktionsverlagerung eingeschränkt wird. Mit anderen Worten und vereinfacht kann man eine Funktionsverlagerung als Übertragung einer betrieblichen Einheit mit Gewinnpotenzial ins Ausland definieren. Die Funktion als Ganzes wird in § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG als „*Transferpaket*“ bezeichnet.

**Beachte:** Der Tatbestand einer Funktionsverlagerung stellt nicht darauf ab, ob durch einen entsprechenden Vorgang die Gewinnerwartungen des verlagernden Unternehmens steigen oder ob sie gemindert werden. Fer

Tappen: Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 2) (SteuK 2010, 465)

466



ner ist es für die Tatbestandsverwirklichung unerheblich, ob das verlagernde Unternehmen aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage ist, die betreffende Funktion weiterhin selbst auszuüben (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 20).

### 2.3 Fallgruppen und Beispiele

Zu einer Funktionsverlagerung gehören z.B. die Ausgliederung, Verschmelzung, Abspaltung und Ausweitung einer Funktion (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 21 mit zahlreichen typischen Beispielfällen). Ob auch Funktionsverdoppelungen eine Fallgruppe der Funktionsverlagerung darstellen, war im Gesetzgebungsverfahren heftig umstritten. Grundsätzlich sind Funktionsverdoppelungen nunmehr von den neuen Regeln ausgenommen, vorausgesetzt, es kommt innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das nahe stehende ausländische Unternehmen zu keiner Einschränkung der Ausübung der entsprechenden Funktion bei dem „verlagernden“ deutschen Unternehmen. Kommt es zu einer Einschränkung, bleibt es dem Steuerpflichtigen jedoch unbenommen glaubhaft zu machen, dass die Einschränkung der Ausübung der Funktion im Inland nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht (vgl. § 1 Abs. 6 Satz 1 und 2 FVerIV, BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 42).

Darüber hinaus liegt dann **keine Funktionsverlagerung** vor, wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen oder wenn Dienstleistungen erbracht werden, es sei denn, diese Geschäftsvorfälle sind Teil einer Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 7 Satz 1 FVerIV).

Die Funktionsverlagerungsverordnung stellt auch klar, dass eine Arbeitnehmerentsendung im Konzern grundsätzlich nicht zu einer Funktionsverlagerung führt, vorausgesetzt, dass mit der Entsendung nicht eine Funktion übergeht oder wenn der Vorgang zwischen voneinander unabhängigen Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen würde (§ 1 Abs. 7 Satz 2 FVerIV). Das BMF-Schreiben (a.a.O.) konkretisiert in den Rz. 51ff. die Fallgruppen des § 1 Abs. 7 Satz 1 und 2 FVerIV anhand mehrerer Beispiele.

Erst gegen Ende der Beratungen wurde eine Klarstellung in das BMF-Schreiben vom 13.10.2010 (a.a.O.) aufgenommen, in der das BMF den Begriff des „Gewinnpotenzials“ von demjenigen der „Geschäftschance“ abgrenzt. Der Begriff der Geschäftschance ist seit vielen Jahren im Blickfeld von Rechtsprechung und Literatur. Nach dem Verständnis des BMF kann auf die Ergebnisse der Geschäftschancenlehre nicht zurückgegriffen werden, wenn es um die

Konkretisierung des Begriffs „Gewinnpotenzial“ geht. Eine Geschäftschance stelle selbst ein Wirtschaftsgut dar oder besitze zumindest die Möglichkeit, sich zu einem Wirtschaftsgut zu entwickeln. Dagegen handele es sich bei dem Begriff des „Gewinnpotenzials“ um die Bezeichnung der Gewinnerwartungen als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Werts eines Wirtschaftsguts bzw. eines Transferpakets (BMF v. 13.10.2010, a.a.O. Rz. 37).

**Beachte:** Der Vorgang einer Funktionsverlagerung kann sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstrecken. In diesem Fall sind nach § 1 Abs. 2 Satz 3 FVerIV Geschäftsvorfälle zusammenzufassen, die innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren verwirklicht werden (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 26).

### 3. Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung

#### 3.1 Die Funktion als Ganzes (Transferpaket)

Das Transferpaket umfasst i.d.R. auch der übertragenen Funktion zuzurechnende sonstige Vorzüge wie Synergieeffekte oder Standortvorteile, die erst durch die Funktionsverlagerung gehoben werden. Unerheblich ist, ob die „Vorteile“ sich aus den allgemeinen Wirtschaftsbedingungen im Ausland ergeben (z.B. niedriges Lohnniveau oder geringere regulatorische Anforderungen) oder ob konzern-individuelle Merkmale vorliegen (z.B. effektivere Vertriebsstruktur). Ob Wirtschaftsgüter übertragen werden, ist dabei unerheblich.

#### 3.2 Bewertung des Transferpakets

Die Bewertung eines Transferpakets erfolgt i.d. R. mittels hypothetischen Fremdvergleichs nach § 1 Abs. 3 Satz 5ff. AStG (vgl. dazu *Tappen*, SteuK 2010, 267). Für Geschäftsbeziehungen in den Fällen von Funktionsverlagerungen, für die ausnahmsweise uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbare Vergleichswerte ermittelbar sind, gelten hingegen die allgemeinen Regeln, d.h. die Preisbestimmung gemäß § 1 Abs. 3 Satz 1 bis 4 AStG (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 61f.).

Bezugspunkt für die Bewertung ist grundsätzlich das mit der Funktion verbundene Gewinnpotenzial. Das Gewinnpotenzial stellt dabei den Barwert derjenigen (erwarteten) Gewinne dar, auf die das verlagernde Unternehmen nicht unentgeltlich verzichten würde und für die ein übernehmendes Unternehmen bereit wäre, ein Entgelt zu zahlen (§ 1 Abs. 3 Satz 6 AStG; § 1 Abs. 4 FVerIV).

**Wertuntergrenze** ist bei gewinnorientierter Funktionsverlagerung gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 FVerIV der Wertausgleich für das wegfallende Gewinnpotenzial einschließlich der Schließungskosten (Mindestpreis des Leistenden). In Fällen, in denen das verlagernde Unternehmen nicht dazu in der Lage ist, die verlagerte Funktion in Zukunft betriebswirtschaftlich sinnvoll auszuüben, entspricht der Mindestpreis des verlagernden Unternehmens i.d.R. dem Liquidationwert der übergehenden Wirtschaftsgüter (vgl. § 7 Abs. 2 FVerIV und BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 120 mit Beispiel. Zur Mindestpreisbestimmung in Verlustfällen vgl. § 7 Abs. 3 FVerIV, BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 121f.).

Die **Wertobergrenze** ist nach § 7 Abs. 4 FVerIV das Gewinnpotential des übernehmenden (Höchstpreis des Leistungsempfängers). Die Differenz zwischen den Preisvorstellungen ist der Einigungsbereich. Im Einigungsbereich soll nach § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG der



Preis mit der höchsten Wahrscheinlichkeit zugrunde gelegt werden. Ist kein anderer Wert glaubhaft zu machen, soll der Mittelwert gelten (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 129).

**Beachte:** Die Höhe der Gewinnpotenziale hängt u.a. vom zugrunde gelegten Kapitalisierungszeitraum ab. Problematisch ist insoweit, dass der Gesetzgeber grundsätzlich einen unbeschränkten Kapitalisierungszeitraum vorsieht, es sei denn, der Steuerpflichtige kann einen kürzeren Zeitraum geltend machen (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 109ff.). In der Praxis wird es daher an dieser Stelle regelmäßig zu kontroversen Diskussionen zwischen Betriebsprüfung und Steuerpflichtigen kommen.

Bei Anwendung der vorstehenden Grundsätze wird das gesamte Gewinnpotenzial einer verlegten Funktion u.U. im Ausland und **zusätzlich** in Deutschland besteuert. Für das übertragende Unternehmen kommt es daher i.d.R. entscheidend darauf an, ob eine der im Folgenden dargestellten Ausnahmen von der Bewertung als Transferpaket einschlägig ist.

#### 4. Ausnahmen von der Gesamtbewertung

Das Gesetz sieht in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG drei verschiedene Sachverhaltsgestaltungen vor, bei denen vom Grundsatz der Gesamtbewertung eines Transferpakets abgewichen wird (sog. Escape-Klauseln):

1. Die Funktionsverlagerung führt nicht zum Übergang von **wesentlichen** immateriellen Wirtschaftsgütern oder Vorteilen; oder
2. das Gesamtergebnis der Einzelbewertungen der übergehenden Wirtschaftsgüter entspricht dem **Fremdvergleichsgrundsatz**; oder
3. der Steuerpflichtige kann glaubhaft machen, dass zumindest ein **wesentliches** immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, sofern er dieses genau bezeichnet.

Die dritte Alternative wurde erst durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben vom 08.04.2010 (BGBl I 2010, 386) eingeführt. Mit dieser Ergänzung der bisher bestehenden Alternativen soll vermieden werden, dass eine aufwendige Bewertung des Transferpakets durchgeführt werden muss. Im Ergebnis besteht die Erwartung, dass der Regelfall der Transferpaketbewertung im Fall von Funktionsverlagerungen zum Ausnahmefall wird, da die erste Alternative des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG ein (dem Wortlaut nach faktisches) Wahlrecht zur Einzelbewertung in denjenigen Fällen eröffnet, in denen **kein** wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Bestandteil des Transferpakets ist und die neue dritte Alternative (ebenfalls ein faktisches Wahlrecht) alle Fälle erfasst, in denen zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut betroffen ist.

Die Neuregelung gilt gem. § 21 Abs. 16 AStG rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2008. Damit sollte die dritte Escape-Klausel zu einer beträchtlichen Erleichterung führen, da insbesondere zeit- und kostenintensive Kalkulationen des Gewinnpotenzials vermieden werden können. Ob überhaupt noch ein zwingender Anwendungsbereich für eine Gesamtbewertung des Transferpakets besteht und wie dieser zu bestimmen ist, ist gegenwärtig noch ungeklärt.

Die FVerIV sowie das BMF-Schreiben vom 13.10.2010 (a.a.O.) konkretisieren den Begriff der „**Wesentlichkeit**“. Danach sind in Fällen von Funktionsverlagerungen immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile wesentlich, wenn sie für die verlagerte Funktion erforderlich sind

(qualitativer Maßstab) und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25% der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpakets beträgt (quantitativer Maßstab; § 1 Abs. 5 FVerlV und BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 38). Dabei sollen für die Bestimmung, ob der quantitative Maßstab erfüllt ist, die Bestandteile des Transferpakets (ggf. einschließlich der geschäftswertbildenden Faktoren) unabhängig von deren Ausweis als Wirtschaftsgut zu berücksichtigen sein (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 39 sowie 40f. zur etwaig erforderlichen Glaubhaftmachung). Darüber hinaus werden die Tatbestandsmerkmale der einzelnen Alternativen der Öffnungsklausel anhand zahlreicher Beispiele erläutert (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 69ff.).

## 5. Preisanpassungsklausel

§ 1 Abs. 3 Satz 11 und 12 AStG enthält Regelungen über Preisanpassungsklauseln. Haben die Parteien danach (1) keine Preisanpassungsklausel oder gewinn- bzw. umsatzabhängige Lizenz vereinbart, waren (2) wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Geschäftsbeziehung und weicht (3) die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung innerhalb von 10 Jahren erheblich von der Gewinnentwicklung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, so wird widerlegbar vermutet, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten der Preisvereinbarung bestanden haben und Dritte eine entsprechende Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. In diesem Fall erfolgt zugunsten des Fiskus im Jahr nach der Feststellung der erheblichen Abweichung eine einmalige Korrektur des ursprünglichen Verrechnungspreises. Gemäß § 10 Satz 1 FVerlV liegt eine erhebliche Abweichung u.a. dann vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Verrechnungspreis außerhalb des ursprünglichen Einigungsbereichs liegt (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 138).

**Beachte:** Haben die Parteien eine eigene Anpassungsklausel vereinbart, gilt grundsätzlich diese. Damit kann das Anpassungsrisiko gesteuert und der gesetzlich (ersatzweise) vorgesehene Zeitraum von zehn Jahren vermieden werden. Sofern in der Praxis Anpassungsklauseln vereinbart werden, erstrecken sich diese i.d.R. über einen Zeitraum von 2–5 Jahren. Sie werden grundsätzlich auch von der Finanzverwaltung anerkannt, wenn sie dem Fremdvergleichsprinzip entsprechen (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 137).

Tappen: Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 2) (SteuK 2010, 465)

468



## 6. Dokumentation

### 6.1 Gesetzliche Grundlagen

Gemäß § 90 Abs. 3 AO ist ein Steuerpflichtiger bei Sachverhalten mit Auslandsbezug verpflichtet, über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen i.S. des § 1 Abs. 2 AStG Aufzeichnungen zu erstellen. Der Gesetzgeber hat von der Ermächtigung des § 90 Abs. 3 Satz 5 AO mit der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) Gebrauch gemacht. Ferner konkretisiert das BMF-Schreiben vom 12.04.2005 (IV B 4 S 1341-1/05, BeckVerw 063381) die Dokumentationspflichten. Zu den Dokumentationspflichten im Fall einer Funktionsverlagerung nimmt das BMF-Schreiben vom 13.10.2010 (a.a.O.) in Rz. 150ff. detailliert Stellung.

## 6.2 Anforderungen des § 90 AO

### 6.2.1 Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

Gemäß § 90 Abs. 1 AO hat ein Beteiligter im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten bei der Sachverhaltsaufklärung die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Die Offenlegungspflicht umfasst grundsätzlich alle Sachverhaltselemente, die nach der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung von Bedeutung sein können.

Überdies ist der Steuerpflichtige gemäß § 90 Abs. 2 AO bei grenzüberschreitenden Vorgängen über seine allgemeine Mitwirkungspflicht hinaus verpflichtet, den von ihm verwirklichten Sachverhalt aufzuklären, die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen und Beweisvorsorge zu treffen.

§ 90 Abs. 3 AO verlangt vom Steuerpflichtigen Art und Inhalt seiner grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung mit nahe stehenden Personen aufzuzeichnen. Entsprechendes gilt für die Aufteilung von Gewinnen zwischen inländischem Unternehmen und ausländischer Betriebsstätte. Die Aufzeichnungspflicht umfasst dabei auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für die Bestimmung der angemessenen Verrechnungspreise (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 151). Die Aufzeichnungen haben grundsätzlich in deutscher Sprache zu erfolgen, die Finanzverwaltung kann allerdings hiervon auf Antrag Ausnahmen zulassen, vgl. § 2 Abs. 5 GAufzV.

**Beachte:** Im Allgemeinen sollten Aufzeichnungen in englischer Sprache akzeptiert werden. Eine Ablehnung des Antrags mit einem Standardschreiben ohne Einzelfallbezug dürfte ermesensfehlerhaft sein (vgl. auch *Fischer/Looks/Schlaa*, BB 2010, 157, 158).

Gemäß § 6 Abs. 1 GAufzV sind Personen, die **keine Gewinneinkünfte** beziehen, von den Aufzeichnungspflichten grundsätzlich ausgenommen. Bei diesen Personen reicht es aus, wenn sie im Rahmen einer spezifizierten Anforderung seitens des Finanzamtes die erforderlichen Auskünfte erteilen (unter Beachtung der unten genannten Fristen). Gleiches gilt für kleinere Unternehmen, wenn die Summe der Entgelte für die Lieferung von Gütern und Waren 5.000.000 Euro und die Entgelte für alle anderen Leistungen nicht mehr als 500.000 Euro betragen (jeweils bezogen auf Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen i.S. des § 1 Abs. 2 AStG) vgl. § 6 Abs. 2 GAufzV.

### 6.2.2 Zeitpunkt der Aufzeichnung und Zeitpunkt der Anforderung

Gemäß § 90 Abs. 3 Satz 3 AO ist die Aufzeichnung bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen zeitnah zu erstellen. Eine zeitnahe Aufzeichnung ist gegeben, wenn die Aufzeichnungen innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres erstellt werden, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat, nicht jedoch wenn sie erst nach Jahren nachträglich erstellt werden (§ 3 Abs. 1 Satz 2 GAufzV). Zu den außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen zählt i.d.R. auch eine Funktionsverlagerung (BMF v. 13.10.2010, a.a.O., Rz. 155). Das BMF stellt klar, dass sich eine Funktionsverlagerung in demjenigen Wirtschaftsjahr „**ereignet**“, in dem der Tatbestand entsprechend § 1 Abs. 2 FVerIV vollständig verwirklicht wurde. Nach Ansicht des BMF ist dieser Zeitpunkt unabhängig davon zu bestimmen, dass ggf. weitere Geschäftsvorfälle, die erst später folgen, wirtschaftlich zur Funktionsverlagerung gehören und deshalb in die Transferpaketbetrachtung einzubeziehen sind (BMF v. 13.10.2010, a.a. O, Rz. 156).

### 6.2.3 Inhalt der Dokumentation

In den §§ 4 und 5 GAufzV wird dem Steuerpflichtigen ein Katalog von Sachverhalten genannt, die die Aufzeichnungspflichten bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen näher konkretisieren. Dabei nennt § 4 GAufzV die „Allgemein erforderlichen Aufzeichnungen“ und § 5 GAufzV die „Erforderlichen Aufzeichnungen in besonderen Fällen“.

Das BMF legt in seinen „Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerungen“ die Dokumentationspflichten im Einzelnen fest. Im Rahmen der Sachverhaltsdokumentation sind danach insbesondere nachzuhalten: Konzernaufbau, konzerninterne Transaktionen, vertragliche Bedingungen, Funktionen, Risiken, eingesetzte Wirtschaftsgüter und die Wertschöpfungskette im Konzern. In Bezug auf die Sachverhaltsdokumentation sind die Transaktionsübersicht (meist in tabellarischer Form) und die Funktions- und Risikoanalyse von besonderer Relevanz (vgl. dazu näher: *Fischer/Looks/Schlaa*, BB 2010, 157). Von der Sachverhaltsdokumentation ist die Angemessenheitsdokumentation zu unterscheiden, aus der das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen um die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes hervorgehen muss.

Nach Rz. 157 des BMF-Schreibens vom 13.10.2010 (a.a.O.) umfasst die Dokumentation im Fall von Funktionsverlagerungen insbesondere:

- eine Sachverhaltsdokumentation zur Funktionsverlagerung, insbesondere zu der Änderung der Konzernstruktur, der konzerninternen Verträge und der zugrunde liegenden Konzernstrategie,
- eine Verrechnungspreisanalyse, aus der sich die Angemessenheit des Verrechnungspreises für das Transferpaket bzw. für die betroffenen Wirtschaftsgüter und Vorteile aus Sicht der beteiligten Unternehmen ergibt.
- 

Tappen: Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 2) (SteuK 2010, 465)

469

die Darstellung und Begründung der angewandten Verrechnungspreismethoden,

- Aufzeichnungen über Forschungsvorhaben, Forschungstätigkeiten und übergegangene Forschungsergebnisse nach § 5 Satz 2 Nr. 6 GAufzV.

**Beachte:** Unklar ist, ob alle diese Anforderungen tatsächlich zum **Mindestumfang** einer Dokumentation bei Funktionsverlagerungen gehören können. Im Rahmen einer Betriebsprüfung können sich hier deutliche Argumentationsspielräume ergeben.

#### 6.2.4 Rechtsfolgen bei Missachtung der Aufzeichnungspflichten

Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 und 3 AO kann die Finanzverwaltung die Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich schätzen. Legt ein Steuerpflichtiger im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO erforderliche Unterlagen nicht vor oder sind vorgelegte Aufzeichnungen im wesentlichen unverwertbar – wird also der **Mindestumfang** der Aufzeichnungspflichten verletzt – oder werden die Unterlagen nicht zeitnah erstellt, so wird widerlegbar vermutet, dass insoweit die inländischen Einkünfte des Steuerpflichtigen höher sind, als die von ihm erklärten, § 162 Abs. 3 Satz 1 AO. Die Finanzbehörde kann dann einen vorhandenen Schätzungsrahmen zulasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen und einen „Strafzuschlag“ von 5% bis 10% der Einkünfteberichtigung (mindestens 5.000 Euro) festsetzen. Bei verspäteter Vorlage beträgt der Strafzuschlag mindestens

100 Euro pro Tag der Fristüberschreitung und maximal 1 Mio. Euro nach § 162 Abs. 4 AO.

**Beachte:** Gemäß § 162 Abs. 3 Satz 3 AO kann ein Schätzungsrahmen auch dann zulasten der **inländischen** Konzerngesellschaft ausgeschöpft werden, wenn diese ihre Mitwirkungspflichten zwar erfüllt, aber eine **ausländische** Konzerngesellschaft ihren erhöhten Mitwirkungspflichten gemäß (§ 90 Abs. 2 AO) bzw. ihren Auskunftspflichten (§ 93 Abs. 1 AO) nicht nachkommt. Die Regelung wurde eingeführt, um insbesondere die Anfertigung einer verwertbaren Verrechnungspreisdokumentation auch durch die ausländische Konzerngesellschaft zu erreichen und damit letztendlich die Besteuerung von Funktionsverlagerungen sicherzustellen.

In Bezug auf Funktionsverlagerungen, erläutert das BMF-Schreiben vom 13.10.2010 (a.a.O.) in den Rz. 162ff. ausführlich die Voraussetzungen für eine Schätzung der entsprechenden Besteuerungsgrundlagen. Die Finanzverwaltung geht dabei insbesondere auf die Ermittlung des Barwerts, die Bestimmung des Gewinnpotenzials der verlagerten Funktion, den maßgeblichen Kapitalisierungszinssatz sowie den Kapitalisierungszeitraum ein.

## 7. Fazit

Der zweite Beitrag hat die steuerliche Behandlung einer Funktionsverlagerung im Überblick dargestellt und auf Schwierigkeiten hingewiesen, die sich in der Praxis im Umgang mit den neuen Vorschriften stellen. Insbesondere ist der Begriff der „Funktion“ sehr weit, so dass sich für den Praktiker oft die Frage stellen wird, ob noch eine Einzeltransaktion oder eine Funktionsverlagerung Gegenstand der Verrechnungspreisbestimmung ist. Ferner bleibt abzuwarten, ob die erweiterte Öffnungsklausel in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG bei einer Funktionsverlagerung in das Ausland in der Praxis tatsächlich zu Erleichterungen führen wird. Schließlich sind die Anforderungen an eine ausreichende Verrechnungspreisdokumentation nicht geringer geworden. Trotz alledem ist es aus Sicht der Praxis jedenfalls zu begrüßen, dass die Finanzverwaltung nach ausgiebigen Beratungen nun doch das ausführliche BMF-Schreiben zur Funktionsverlagerung noch vor dem Jahresende 2010 veröffentlicht hat.