



**Andreas Stauffer**

dipl. Steuerexperte, dipl. Wirtschaftsprüfer  
Wirtschaftsprüfer (D)  
Partner BDS Consulting AG  
[andreas.stauffer@bds.ch](mailto:andreas.stauffer@bds.ch)



**Petra Walter**

BA in Taxation, Accounting and Auditing  
Mitarbeiterin BDS Consulting AG  
[petra.walter@bds.ch](mailto:petra.walter@bds.ch)

## **§ 1 Abs. 3 AStG – Die deutsche Funktionsverlagerungsbesteuerung**

Im Zuge der Unternehmenssteuerreform 2008 hat der deutsche Gesetzgeber sein Augenmerk auch auf internationale Umstrukturierungen gelegt und durch Einführung der steuerlich relevanten *Funktionsverlagerung* § 1 Abs. 3 AStG komplett neu gefasst. Problematisch daran ist, dass Deutschland sich nicht nur auf die Besteuerung abgehender Stiller Reserven beschränken will sondern tatsächlich im Ausland verursachte Synergien der deutschen Besteuerung unterworfen werden.

### **Regelung bis 31.12.2007**

Auch vor Einführung der *Funktionsverlagerungsbesteuerung* wurden bereits Teilbereiche von Unternehmen in verschiedensten rechtlichen Arten und Formen aus deutscher Sicht ins Ausland verlagert. Bisher wurden dann, wie international üblich, stille Reserven im Zeitpunkt des Wegzugs der Besteuerung unterworfen. Meistens war der Nachvollzug der Aufdeckung handelsrechtlich möglich, so dass im Zuzugsstaat neues Abschreibungspotential vorhanden war. Stets wurde der im deutschen Handelsrecht geltende Grundsatz der Einzelbewertung beachtet.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Looks/Scholz, BB 2007, S.2541 ff

## **Regelung ab 01.01.2008**

Liegt nach dem neu gefassten § 1 Abs. 3 AStG eine Funktionsverlagerung vor, wird die Bewertung eines *Transferpakets* unter Berücksichtigung des mit übergehenden Gewinnpotentials angeordnet. Ziel ist die zusätzliche Erfassung der Verlagerung der Ertragskraft. Die neue Pflicht zur Ermittlung des Paketpreises übersteigt in der Regel die Werte bei Einzelbewertung. Durch die besondere Art der Wertermittlung soll zusätzlich ein Teil der (zukünftigen) ausländischen Wertschöpfung für die vorgezogene Besteuerung in Deutschland erfasst werden. In der Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG hat der Gesetzgeber das Bundesfinanzministerium zum Erlass einer Rechtsverordnung<sup>2</sup> ermächtigt, in der die Besteuerung der Funktionsverlagerung weiter konkretisiert werden soll.

## **Begriff Funktionsverlagerung**

Eine Funktionsverlagerung liegt nach dem Gesetzeswortlaut vor, wenn „*eine Funktion einschliesslich ihrer Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und sonstiger Vorteile von einem inländischen verbundenen Unternehmen auf ein ausländisches verbundenes Unternehmen verlagert wird*“.<sup>3</sup> Diese Definition ist keine, denn was unter einer Funktion zu verstehen ist, bleibt weiter unklar. In der Betriebswirtschaft wird eine Funktion allgemein als Synthese aus mehreren betrieblichen Aufgaben definiert. Eine Funktion umfasst immer nur einen Teilbereich des ganzen Unternehmens.<sup>4</sup> Es müssen dabei jedoch nicht die Voraussetzungen eines Teilbetriebs im steuerlichen Sinne erfüllt sein. Da die Definition des Begriffs Funktion wohl bewusst weit gefasst ist, ist bei jeder internationalen Umstrukturierung zukünftig zu prüfen, ob eine Funktionsverlagerung vorliegen könnte. Der Betrachtungszeitraum umfasst dabei fünf Jahre. Wenn mehrere Teilschritte innerhalb von fünf Jahren gemeinsam die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung erfüllen, sind diese einheitlich als Funktionsverlagerung anzusehen. Dabei kennt die Neuregelung vier Arten der Funktionsverlagerung:

- Funktionsausgliederung
- Funktionsabschmelzung
- Funktionsabspaltung
- (Funktionsverdoppelung)

Durch *Funktionsausgliederung* wird eine Funktion als Unternehmensteil vollständig unter Aufgabe der Funktion im Inland einschliesslich aller Chancen, Risiken und Entscheidungskompetenzen ins Ausland übertragen.

---

<sup>2</sup> Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 AStG in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen vom 23.05.2008 (FVerlV)

<sup>3</sup> § 1 Abs. 3, Satz 9 AStG

<sup>4</sup> Baumhoff, Ditz, Greinert: Auswirkungen des Unternehmenssteuergesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen; DStR 2007, S. 1650 ff.

Bei der *Funktionsabschmelzung* wird nur ein Teil einer Funktion mit einem Teil der Chancen und Risiken übertragen.

Die *Funktionsabspaltung* liegt nach Definition der Rechtsverordnung vor, wenn ein Teil einer Funktion übertragen wird, die dazugehörigen Chancen und Risiken jedoch im Inland zurückbehalten werden (z. B. Internationale Prinzipalstruktur, ausländischer Lohnfertiger).

Die *Funktionsverdoppelung* ist die Vervielfältigung einer im Inland weiterhin (unverändert) ausgeübten Funktion. Die Funktionsverdoppelung wurde im ersten Entwurf der Rechtsverordnung grundsätzlich als Funktionsverlagerung beurteilt.<sup>5</sup> Diese Regelung war jedoch im Gesetzeswortlaut nicht vorgesehen, weshalb die Finanzverwaltung nach scharfer Kritik aus der Fachwelt in der endgültigen Fassung die Funktionsverdoppelung explizit aus der Funktionsverlagerungsbesteuerung ausnimmt, soweit nicht durch weitere Teilverlagerungen die Funktionsverdoppelung zu einem Abschmelzen der inländischen Funktion innert fünf Jahren führt.<sup>6</sup>

Im Fall der Ausgliederung und Abschmelzung handelt es sich ohne Zweifel um eine Funktionsverlagerung. Bei der Abspaltung handelt es sich hingegen nicht um eine klassische Funktionsverlagerung, da das Gewinnpotential im Inland verbleibt. Die endgültige Fassung der Rechtsverordnung trägt dieser Tatsache weitestgehend Rechnung, und verzichtet auf die Anwendung der Funktionsverlagerungsbesteuerung wenn das Entgelt für die Ausübung der abgespaltenen Funktion nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt wird.<sup>7</sup>

### **Bewertung des Transferpakets**

Bei Vorliegen einer Funktionsverlagerung wird das Transferpaket als Ganzes und nicht die Summe der einzelbewerteten, verlagerten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter der Besteuerung unterworfen. Mit anderen Worten soll ein selbst geschaffener und nach deutschem Handelsrecht und Steuerrecht nicht aktivierungsfähiger Goodwill<sup>8</sup> besteuert werden.

Das steuerlich massgebende Transferpaket beinhaltet alle mit der Funktion übergehenden Chancen, Risiken, Wirtschaftsgüter und Vorteile und ist als Paket zu bewerten. Die so genannte „*Escape-Klausel*“ im § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG lässt eine Einzelbewertung nur in Ausnahmefällen zu. Die Einzelbewertung ist demnach möglich, wenn keine wesentlichen

---

<sup>5</sup> FVerIV-E vom 04.06.2007

<sup>6</sup> § 1 Abs. 6 FVerIV

<sup>7</sup> § 2 Abs. 2 FVerIV

<sup>8</sup> Aktivierungsverbot immaterieller, nicht entgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter, § 248 Abs. 2 HGB

immateriellen Wirtschaftsgüter (max. 5% des Wertes des Transferpakets) und Vorteile übertragen oder überlassen werden. Ausserdem muss das Gesamtergebnis der Einzelbewertung dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Es entspricht nach dem Wortlaut der Rechtsverordnung nur dann dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn der sich ergebende Preis als Summe der Einzelbewertungen innerhalb des so genannten *Einigungsbereichs* bei der Gesamtbewertung des Transferpakets liegt.<sup>9</sup> Der praktische Vorteil dieser Regelungen für Steuerpflichtige darf also ruhig in Frage gestellt werden.

Die Technik der Bewertung des Transferpakets soll durch folgendes Schaubild verdeutlicht werden:

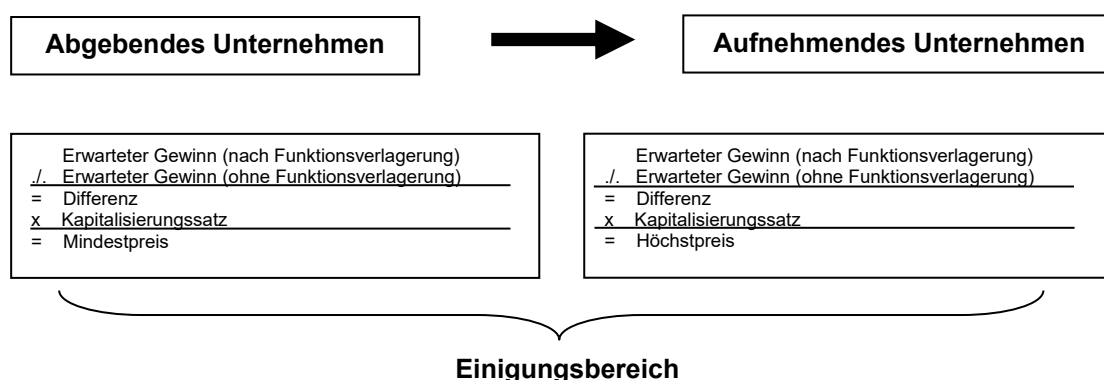


Abbildung: Bewertung des Transferpakets bei der Funktionsverlagerungsbesteuerung<sup>10</sup>

Durch den Bewertungsmodus soll der tatsächliche Marktmechanismus fingiert werden, bei dem der Mindestpreis des Verkäufers und der Höchstpreis des Käufers üblicherweise die Preisspanne darstellen. Im Zweifel wird der Mittelwert des Einigungsbereichs als Wert der Funktionsverlagerung der Besteuerung zu Grunde gelegt werden. Die Finanzverwaltung unterstellt, dass der *(doppelte) ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter*<sup>11</sup> im Drittverhältnis so handeln würde.<sup>12</sup> Was die Finanzverwaltung hier jedoch, trotz erheblicher Kritik aus der Fachwelt komplett ignoriert, ist dass bei echten Verkäufen unter Dritten regelmässig keine vollständige Transparenz besteht, was im Konzernverhältnis jedoch grundsätzlich der Fall ist.

### Preisanpassung der Bewertung

Zusätzlich zur bereits ungewöhnlichen Bewertung soll eine Preisanpassungsklausel spätere Korrekturen ermöglichen, falls im Zeitpunkt der Verlagerung erhebliche Unsicherheiten bezüglich der Bewertung bestehen. Der Gesetzgeber unterstellt, dass fremde Dritte bei entsprechenden Bewertungsunsicherheiten Preisanpassungsklauseln vereinbaren würden.

<sup>9</sup> § 2 Abs. 3 FVerlV

<sup>10</sup> Salim Damji, Ernst & Young, ISIS - Tagung zum internationalen Steuerrecht am 17.04.2008

<sup>11</sup> In der deutschen Finanzrechtsprechung fest belegter Begriff, u.a. BFH vom 11.08.2004, I R 40/03

<sup>12</sup> Manfred Naumann, BMF, 13. schweizerisch-deutsche Steuerfachtagung am 28.11.2007

Der Ordnungsgeber ignoriert auch hier, dass ein von der Bewertungsbasis abweichender Gewinn beispielweise auch durch besondere Anstrengungen des aufnehmenden ausländischen Unternehmens entstehen kann. In diesem Fall wäre es unter fremden Dritten keineswegs denkbar, dass das ausländische Unternehmen für den Erfolg seiner eigenen Anstrengungen nachträglich noch einen höheren Preis bezahlen würde. Es gibt auch keinerlei Markterfahrungssätze wonach fremde Dritte solche Preisanpassungsklauseln üblicherweise vereinbaren.<sup>13</sup> Nur in Ausnahmefällen werden solche Preisanpassungsklauseln bei Unternehmensverkäufen unter Dritten tatsächlich vereinbart, da die Gestaltung der Klauseln auf Grund der schwankenden Marktgegebenheiten sehr schwer ist.<sup>14</sup>

Fehlt eine solche Preisanpassungsklausel in der gruppeninternen Vereinbarung bzw. Bewertung des Transferpakets, so steht der Finanzverwaltung im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung für einen Betrachtungszeitraum von zehn Jahren nach Geschäftsabschluss eine einmalige Berichtigungsmöglichkeit offen. Es muss wohl kaum darauf hingewiesen werden, dass derartige Berichtigungen durch den Fiskus regelmässig nur in eine, also seine Richtung gehen werden. Der in der Rechtsverordnung festgeschriebene Änderungsmechanismus sieht eine bedingungslose Erhöhung der Preisobergrenze vor. Die Senkung der Preisobergrenze soll hingegen nur möglich sein, wenn sie unter der ehemaligen Preisuntergrenze liegt.<sup>15</sup>

### **Konzeptionelle Vermeidung der Funktionsverlagerungsbesteuerung**

Für den Fall, dass eine Unternehmensgruppe aus operativen Gründen gezwungen ist, eine Umstrukturierung vorzunehmen, die die Voraussetzungen der Funktionsverlagerung erfüllt, die daraus resultierende Besteuerung, mit all ihren Unwägbarkeiten, Unsicherheiten und vor allem hohen Kosten durch die Sofortbesteuerung vermieden werden soll, besteht die Möglichkeit der Lizenzierung der Funktion ins Ausland. Bei der Nutzungsüberlassung bliebe das Eigentum an der Funktion weiterhin im Inland steuerlich verhaftet und würde nur gegen entsprechend anzusetzendes Nutzungsentgelt ins Ausland zeitlich befristet oder unbefristet überlassen. Bei Zweifel daran, ob es sich um eine vollzogene Funktionsverlagerung oder um die Lizenzierung einer Funktion ins Ausland handelt, ging der Entwurf der Rechtsverordnung vom 04.06.2007 noch grundsätzlich von einer Lizenzierung aus<sup>16</sup>. Diese Bestimmung findet sich nun in der endgültigen Fassung der Rechtsverordnung nicht mehr.

---

<sup>13</sup> Bundessteuerberaterkammer, Stellungnahme zum Entwurf der FVerIV

<sup>14</sup> Lacher/Poppe, DB 1988, S. 1761 ff.; Baums, DB 1993 S. 1273 ff.

<sup>15</sup> § 10 FVerIV

<sup>16</sup> § 2 Abs. 1 Satz 4 FVerIV-E

Vor dem Entscheid für Lizenzierung oder Sofortbesteuerung ist genau zu prüfen, ob eine Lizenzierung in dem jeweils vorliegenden Fall überhaupt steuerlich günstiger ist. Massgebend dürfte dabei vor allem die Laufzeit der Funktionsausübung im Ausland sein. Bei einer kürzeren Laufzeit dürfte tendenziell die Lizenzierung günstiger als die Vollbesteuerung der gesamten Funktionsverlagerung sein. Zeitlich befristete Nutzungsmöglichkeiten einer Funktion an sich können jedoch auch Eingang in die Bewertung der Funktion bei der Sofortbesteuerung finden.<sup>17</sup> Ist die Nutzungsüberlassung auf längere Sicht geplant, könnte sich die laufende Besteuerung der Lizenzeinnahmen als die ungünstigere Variante herausstellen.

### **Verfassungsrechtliche Bedenken**

Nach dem Gesetzeswortlaut soll der Erlass einer Rechtsverordnung zur Sicherstellung der Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen erfolgen. Die gesetzliche Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung ist nach Art. 80 Abs. 1 GG nur dann verfassungsgemäss, wenn das Gesetz Zweck, Inhalt und Ausmass bestimmt. Es muss ausserdem der Umfang der Regelung vorhersehbar sein.<sup>18</sup> Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind ist fraglich. Der Umfang und das Ausmass, den diese Regelungen annehmen können, auch im Hinblick auf die internationale Besteuerung, ist nicht absehbar.

### **Konflikt mit internationalen Grundsätzen**

Wie oben dargestellt, sollen neben dem Gewinnpotential des abgebenden Unternehmens auch die Erträge aus Standortvorteilen des aufnehmenden ausländischen Unternehmens besteuert werden. Deutschland besteuert damit positive Effekte niedrigerer Steuern, niedrigerer Lohnkosten oder auch möglicher Synergieeffekte im Ausland, die im Inland nie entstanden wären.<sup>19</sup> Gleichzeitig wird der Fiskus des aufnehmenden Landes (zu Recht) nicht auf die Besteuerung der tatsächlich dort entstandenen Gewinne verzichten. Es kommt zu einer Doppelbesteuerung, da die Funktionsverlagerungsbesteuerung für den Teil des ausländischen Wertpotentials keine korrespondierende Berücksichtigung im Ausland findet.<sup>20</sup> Der deutsche Gesetzgeber verstösst hier klar gegen die anerkannten Grundsätze der internationalen Einkünfteabgrenzung (Art 9 OECD-MA). Die OECD plant zwar für Ende 2008 einen Diskussionsentwurf zur Funktionsverlagerung zu veröffentlichen.<sup>21</sup> Dass eine Regelung analog der deutschen Funktionsverlagerungsbesteuerung unter Einbezug ausländischer Wertschöpfungen darin Eingang findet darf aber bezweifelt werden, da die eindeutige internationale Einkünfteabgrenzung dadurch verunmöglicht wird.

---

<sup>17</sup> § 6 FVerlV

<sup>18</sup> BVerfGE 7, 302; 14; 185; 30; 106

<sup>19</sup> Baumhoff, Ditz, Greinert: Auswirkungen des Unternehmenssteuergesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen; DStR 2007, Heft 38, S. 1649 ff.

<sup>20</sup> Bernward Brandenburg, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht; BB 2008 Heft 17

<sup>21</sup> Mandat der "OECD Working Group on Business Restructuring" vom 11.06.2007

Die EU-Rechtskonformität des neuen § 1 Abs. 3 AStG darf zumindest im Verhältnis unter den EU-Staaten ernsthaft in Frage gestellt werden. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat festgestellt, dass jeder Staat berechtigt ist, das in seinen Grenzen entstandene Steuersubstrat zu erfassen.<sup>22</sup> Die Neuregelung könnte auch eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellen, für die der EuGH bisher lediglich folgende Rechtfertigungsgründe anerkannt hat<sup>23</sup>:

1. Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis
2. Vermeidung der Verlustberücksichtigung
3. Steuerfluchtgefahr (Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen)

Dem Rechtfertigungsgrund der Vermeidung der Steuerflucht wurde bereits mit dem mildereren Mittel der bisherigen Regelung, einer Besteuerung stiller Reserven beim Wegzug Rechnung getragen. Man darf wohl davon ausgehen, dass im Zuzugsstaat eine Einbringung der Wirtschaftsgüter maximal zum Verkehrswert möglich ist. Eine doppelte Verlustberücksichtigung wird also bereits durch Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven beim Wegzug vermieden. Die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis kann am wenigsten geltend gemacht werden, da Deutschland mit der Neuregelung sogar Steuersubstrat anderer Staaten beanspruchen will. Es wird wohl nur eine Frage der Zeit sein, bis genau dieser Rechtfertigungsgrund gegen die Funktionsverlagerungsbesteuerung und nicht zu deren Rechtfertigung angeführt werden wird.

Nicht nur das Konzept an sich, das wie gezeigt zu erheblichen Konflikten führen wird, sondern auch der damit verbundene Administrationsaufwand, den diese Regelung mit sich bringt, steht im Widerspruch zu international anerkannten Grundsätzen. Die OECD Guide Lines beinhalten den Grundsatz dem Steuerpflichtigen keine unverhältnismässigen Kosten und Lasten durch die Dokumentation aufzuerlegen.<sup>24</sup> Die Funktionsverlagerungsbesteuerung mit ihren Bewertungs-, Dokumentations- und Korrekturvorschriften löst aber genau dies aus.

### **Zusammenfassung**

Durch die Unternehmenssteuerreform 2008 werden Funktionsverlagerungen von deutschen Unternehmen auf ausländische verbundene Unternehmen künftig als Transferpaket besteuert. Durch mangelhafte Definition der *Funktion* – bewusst oder unbewusst – droht

---

<sup>22</sup> EuGH C-9/02 vom 11.03.2004 „De Lasteyrie du Saillant“; Lahnstein, Unternehmenssteuerreform 2008, IDW 28.11.2007

<sup>23</sup> EuGH C-446/03 vom 13.12.2005 „Marks & Spencer“

<sup>24</sup> Welling Tiemann, Funktionsverlagerungs VO im Widerstreit mit internationalen Grundsätzen, S. 69 ff.

künftig bei nahezu jeder konzerninternen Umstrukturierung die Rechtsfolge der Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 AStG.

Neben den wahrscheinlich signifikant höheren Steuern werden die betroffenen Unternehmen mit möglichen Doppelbesteuerungen, Unsicherheiten aufgrund einer 10-jährigen Korrekturperiode und erheblich erhöhtem Verwaltungsaufwand konfrontiert. Der neue § 1 Abs. 3 AStG ist, wie so viele andere Regelungen der jüngeren deutschen (Steuer-) Gesetzgebung, mit der heissen Nadel gestrickt. Verfassungsmässige Grundrechte<sup>25</sup>, der Widerspruch zu Grundrechten des EG-Vertrags<sup>26</sup>, der Rechtsprechung des EuGH und nicht zuletzt der Verstoss gegen staatsvertragliche Vereinbarungen in z.B. Doppelbesteuerungsabkommen lassen die betroffenen Unternehmen noch hoffen, dass die Regelung in dieser Form nicht wirklich zur praktischen Anwendung kommt. Das Finanzgericht Düsseldorf hat in seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 19.02.2008<sup>27</sup> – eigentlich einem Entscheid zu § 1 Abs. 4 AStG – in weiteren Anmerkungen einen Verstoss des gesamten § 1 AStG nicht nur gegen Art. 43 EGV (Niederlassungsfreiheit) sondern auch gegen Art. 56 EGV (Kapitalverkehrsfreiheit) gesehen. Da die Kapitalverkehrsfreiheit auch durch Nicht-EU-Staaten direkt beansprucht werden kann, könnten Schweizer Unternehmen auf diesem Weg sich möglicherweise gegen die Funktionsverlagerungsbesteuerung zur Wehr setzen. Das Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof und ein mögliches Vorlageverfahren an den EuGH bleibt abzuwarten.

---

<sup>25</sup> U. a. zuletzt BFH vom 10.01. 2008, VI R 17/07 zu § 9 Abs. 2 EStG; BFH vom 6. 9. 2006, XI R 26/04 zu § 2 Abs. 3 EStG

<sup>26</sup> Art. 43 ff. EGV - Niederlassungsfreiheit

<sup>27</sup> FG Düsseldorf vom 19.02.2008, 17 K 894/05 E; Revision beim BFH anhängig, I R 26/08