
IDW (Hrsg.)

Verrechnungspreis- dokumentation

Überblick über Dokumentationspflichten
und verfahrensrechtliche Besonderheiten
Zweifelsfragen und Praxishinweise



IDW VERLAG GMBH

1. Einleitung

- 1 Grenzüberschreitende Transaktionen mit verbundenen Unternehmen sind ab einer gewissen Unternehmensgröße in der Praxis weit verbreitet. Die Bestimmung fremdüblicher Preise zwischen verbundenen Unternehmen und deren Dokumentation hat in den letzten Jahren stetig an Bedeutung gewonnen. Die Finanzverwaltung setzt in diesem Feld hoch spezialisierte Betriebsprüfer ein, die die Verrechnungspreispolitik der Unternehmen bei der Steuerfestsetzung gezielt und kompetent hinterfragen. Es ist Teil einer guten steuerlichen Compliance, dass Unternehmen eine Dokumentation ihrer Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr mit verbundenen Unternehmen vornehmen.

Seit Erweiterung des § 90 AO um die Dokumentationsvorschriften zu Verrechnungspreisen hat sich viel verändert. Jüngst wurde diese Vorschrift nebst zugehöriger Rechtsverordnung, der sog. Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, geändert. Außerdem wurden die von der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im sog. BEPS-Projekt entwickelten Grundsätze der Verrechnungspreisdokumentation in das deutsche internationale Steuerrecht übernommen.

Das Buch „**Verrechnungspreisdokumentation**“ bietet Ihnen einen strukturierten Überblick über die geltenden Dokumentationspflichten. In kompakter Form wird die aktuelle Rechtslage erläutert. Praktische Arbeitshilfen erleichtern Ihnen die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation. Auch neue Meldepflichten mit Bezug zu Verrechnungspreisen werden kompakt erläutert, z.B. das steuerliche Country by Country Reporting und die Meldepflichten betreffend grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach der EU-Amtshilferichtlinie, die Deutschland bis zum 31.12.2019 mit Rückwirkung für Gestaltungen ab dem 25.06.2018 in deutsches Recht umsetzen muss.

Das Buch richtet sich vornehmlich an Praktiker aus den Bereichen Steuern, Finanzen und Controlling, die einen praxisorientierten Einstieg in die Thematik suchen. Es wurde vom Arbeitskreis „Außensteuerrecht“ des Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. erarbeitet.

An der Veröffentlichung haben mitgewirkt:

- WP StB Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Hubertus Baumhoff,
- StB RA Dr. Dirk Elbert,
- StB Dipl.-Kfm. Dr. Oliver Heinsen,
- StB Prof. Dr. Stefan Köhler,
- StB Dipl.-Kfm. Dr. Alexander Linn,
- WP StB Dipl.-Kfm. Dr. Frank Roser,
- StB CPA LL.M Dipl.-Bw. Dr. Arne Schnitger.

(Organisatorische und fachliche Betreuung: StB Dipl.-Ök. Jörg P. Müller, LL.M., Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.)

2. Rechtliche Grundlagen

2.1 Internationale Standards – OECD/G20

2.1.1 Verrechnungspreise

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) befasst sich seit mehreren Jahrzehnten mit Fragestellungen der internationalen Einkünfteabgrenzung bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen und verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten, sowie mit Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung. 2

Bereits 1979 erschien ein erstes Werk¹ der OECD zu international anerkannten Grundsätzen der Verrechnungspreisbestimmung, das seither regelmäßig überarbeitet und erweitert wurde und in aktueller Auflage unter dem Titel „OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises“ erhältlich ist.²Jüngste Änderungen folgten aus dem sog. BEPS³-Projekt, auf dessen Grundlage die internationale Staatengemeinschaft auf OECD-Ebene Maßnahmen gegen die „Erosion steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerung“ ins niedrig besteuerte Ausland vereinbart hat. 3

Weitere Ergebnisse der Beratungen auf OECD-Ebene sind den Abschlussberichten der Teilprojekte 8-10⁴ im sog. BEPS-Projekt zu entnehmen, das sich mit besonderen Fragestellungen der Verrechnungspreisbestimmung bei immateriellen Vermögensgegenständen befasst hat. 4

Auf OECD-Ebene hat sich ein nicht verbindlicher internationaler Konsens sowohl über ein Vertragsmuster für Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), das sog. OECD-Musterabkommen (OECD-MA), als auch über dessen Auslegung, niedergelegt im Kommentar zum OECD-Musterabkommen (OECD-MK), herausgebildet. Dieses Vertragsmuster nutzen Vertragsstaaten oftmals als Grundlage, wenn sie bilateral Besteuerungsrechte und Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung miteinander verhandeln. Insbesondere ergibt sich aus Art. 9 OECD-MA, dass für grenzüberschreitende Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen Verrechnungspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz anzusetzen sind. 5

1 OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, OECD Publishing, 1979, im Folgenden OECD-Verrechnungspreisleitlinien 1979.

2 OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises, OECD Publishing, 2017, im Folgenden OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017.

3 BEPS ist die Abkürzung für Base Erosion and Profit Shifting, engl., etwa: Erosion steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerung.

4 OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung, Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, abrufbar unter: https://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/gewahrleistung-der-ubereinstimmung-zwischen-verrechnungspreisergebnissen-und-wertschopfung_9789264274297-de#page1, zuletzt abgerufen am 24.04.2019.

- 6 Ergänzend hat die internationale Staatengemeinschaft auf OECD-Ebene nicht rechtlich bindende, internationale Grundsätze zur Zuweisung von Gewinnen zu Betriebsstätten entwickelt. Der jüngste Ansatz diesbezüglich, der sog. Authorized OECD Approach (AOA), stammt bereits aus dem Jahr 2010. Grundprinzipien sind, die Betriebsstätte wie eine rechtliche Einheit zu behandeln und ihre Einkünfte nach ihrer Funktion und den von ihr getragenen Risiken unter Betonung der sog. Personalfunktion zuzuweisen.⁵
- 7 In vielen Staaten ist es möglich, sich im Voraus über den anzusetzenden Verrechnungspreis mit der Finanzverwaltung zu verständigen, sog. Advance Pricing Agreements (APA).

2.1.2 Verrechnungspreisdokumentation und CbCR

- 8 Die OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises enthalten – wie schon die Voraufgaben – ausführliche Hinweise zur Dokumentation der Verrechnungspreise. Durch das BEPS-Projekt wurden jüngst die Gliederungsprinzipien der Dokumentation zwecks besserer internationaler Vergleichbarkeit angepasst. Das Gliederungskonzept erfordert nunmehr ein sog. Master File, eine Stammdokumentation, mit dem Ziel einen Überblick über die Unternehmensgruppe und deren wesentlichen Aktivitäten und Wertschöpfungsprozesse zu vermitteln. Daneben treten sog. Local Files, in denen länder- und unternehmensbezogen eine ergänzende Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation mit ausreichendem Detaillierungsgrad für die Prüfung der Verrechnungspreise erfolgen soll.
- 9 Des Weiteren haben die BEPS-Teilnehmerstaaten in einem mehrseitigen völkerrechtlichen Vertrag⁶ vereinbart, bestimmte länderbezogene und hoch aggregierte Kennzahlen, das sog. Country-by-Country Reporting (CbCR, s. Abschnitt 8), von bestimmten multinationalen Unternehmensgruppen zu erheben und – Gegenseitigkeit⁷ vorausgesetzt – mit anderen

5 Vgl. OECD, 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, v. 22.07.2010, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>, zuletzt abgerufen am 24.04.2019.

6 Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports (CbC-MCAA), abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>; zuletzt abgerufen am 24.04.2019; Die Liste der Unterzeichnerstaaten ist abrufbar unter: die Liste der dem internationalen Informationsaustausch beigetretenen Staaten ist abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf; zuletzt abgerufen am 24.04.2019.

7 Eine Liste der aktiven zwischenstaatlichen Austauschbeziehungen, in denen bilaterale Gegenseitigkeit von den Vertragsstaaten akzeptiert worden ist, ist abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-exchange-relationships.htm>, zuletzt abgerufen am 24.04.2019. Deutschland stellt derzeit, April 2019, mit 60 Staaten CbCR-Daten zur Verfügung und erhält von 67 Staaten CbCR-Daten.

4. Aufbau einer Verrechnungspreisdokumentation

- 73 Im Folgenden werden zunächst die Bestandteile des dreigliedrigen Dokumentationsansatzes (im engeren Sinne Local File und Master File, sowie ergänzende statistische Angaben i.R.d. Country-by-Country Reporting) sowie die für deren Erstellung geltenden Größenkriterien vorgestellt (Abschnitt 4.1). Abschnitt 4.2 schildert anschließend allgemeine Grundsätze für die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, bevor im Abschnitt 4.3 anhand eines Fragenkatalogs die Bestandteile des Local Files nach § 4 GAufzV einzeln erläutert werden.

4.1 Bestandteile der dreigliedrigen Verrechnungspreisdokumentation

- 74 Mit dem durch die G20 auf OECD-Ebene initiierten BEPS⁷⁷ Projekt und den daraus resultierenden Transparenzbestrebungen wurde ein neuer, dreigliedriger Dokumentationsansatz bestehend aus Master File, Local File und CbCR eingeführt (s.o. Tz. 8). Die Umsetzung in deutsches Recht erfolgte mit dem sog. Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz⁷⁸ (s.o. Tz. 28).
- 75 Master File und Local File bilden gemeinsam die Verrechnungspreisdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO. Mit der Neufassung der GAufzV⁷⁹ hat das BMF die Regelungen zu den Dokumentationspflichten weiter konkretisiert (s.o. Tz. 29).
- 76 Das CbCR ist als eigenständige Anzeigepflicht nicht Teil der originären Verrechnungspreisdokumentation, ergänzt diese aber um eine weitere quantitative Komponente (s. dazu Abschnitt 8) mit dem Ziel, den Steuerpflichtigen zu einer grenzüberschreitend konsistenten Verrechnungspreissystematik zu bewegen.

4.1.1 Größenkriterien

- 77 Die Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation ist grundsätzlich nicht größenabhängig. Bereits seit Erlass der GAufzV im Jahr 2003 bestehen Erleichterungen für kleinere Unternehmen. Die Inhalte des **Local File** entsprechen in großen Teilen den Inhalten der bisherigen Verrechnungspreisdokumentation vor Einführung des Mas-

77 Base Erosion and Profit Shifting, kurz: BEPS; etwa: Erosion der Steuerbemessungsgrundlage und Gewinnverlagerung.

78 Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen (AmtsHRLÄndUG) v. 20.12.2016 BGBl. I 2016, S. 3000.

79 Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV), Rechtsverordnung v. 13.11.2003, BGBl. I 2003, S. 2296.

ter File/ Local File Ansatzes. Das Master File und das CbCR sind in Deutschland erst bei Überschreiten gewisser Größenkriterien verpflichtend zu erstellen.

Das **Master File** haben Steuerpflichtige zu erstellen, die Teil einer multinational tätigen Unternehmensgruppe sind und im vorangegangenen Wirtschaftsjahr einen Umsatz von mindestens **100 Millionen Euro (Umsatz des Steuerpflichtigen)** erzielt haben (§ 90 Abs. 3 Satz 3 AO).

78

Für die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, d.h. des Local Files und auch des Master Files, gelten weiterhin die in § 6 GAufzV geregelten Erleichterungen für

79

- Steuerpflichtige, die aus Geschäftsbeziehungen andere Einkünfte als Gewinneinkünfte beziehen, und
- kleinere Unternehmen.

Kleinere Unternehmen sind solche, deren **Transaktionsvolumina** mit nahestehenden Personen **6 Millionen Euro (Warenlieferungen)** und **600.000 Euro (sonstige Leistungen)** nicht übersteigen (§ 6 Abs. 2 und 3 GAufzV). Sie sind von der Erstellung einer schriftlichen Dokumentation befreit, sollten allerdings vorhandene Unterlagen auf Anforderung durch das Finanzamt vorlegen und mündliche Auskünfte erteilen können, die ihr ernsthaftes Bemühen belegen, die Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten.⁸⁰

Das **CbCR** ist sowohl für Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (inländisches Unternehmen) als auch für inländische Betriebsstätten relevant, die Teil einer multinational tätigen Unternehmensgruppe sind, wenn die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Jahr mindestens **750 Millionen Euro (Konzernumsatz)** betragen (§ 138a Abs. 1 AO). Dieser Schwellenwert gilt unabhängig davon, ob das inländische Unternehmen die Konzernobergesellschaft ist. Auch die Höhe der eigenen Umsätze des inländischen Unternehmens oder der inländischen Betriebsstätte ist unbeachtlich.

80

Aus den unterschiedlichen Bezugsgrößen der drei Schwellenwerte (Umsatz des Steuerpflichtigen, Transaktionsvolumen, Konzernumsatz) ist ersichtlich, dass Steuerpflichtige für jeden einzelnen Bestandteil individuell überprüfen müssen, ob der jeweilige Berichtsbestandteil erforderlich ist. Beispielsweise können Steuerpflichtige, deren eigener Umsatz keine Erstellung eines Master File erforderlich macht, dennoch Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe mit einem Konzernumsatz

81

⁸⁰ Tz. 3.4.17 VWG-Verfahren.

Lange war fraglich, inwiefern für die Feststellung der Unverwertbarkeit, auf die Gesamtdokumentation für alle grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen oder isoliert auf jede einzelne grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung abzustellen ist. Die Bedeutung liegt insbesondere darin, dass bei bspw. zehn zu dokumentierenden Geschäftsbeziehungen eine Unverwertbarkeit dann nicht gegeben wäre, wenn neun Geschäftsbeziehungen umfassend und eine Geschäftsbeziehung unzureichend dokumentiert ist. Der Gesetzgeber hat durch das AmtsHRLÄndUG v. 20.12.2016¹¹³ hier Klarheit geschaffen und in § 162 Abs. 3 Satz 1 AO klargestellt, dass die Unverwertbarkeit für jede einzelne Geschäftsbeziehung zu prüfen ist.

107

Die Regelungen der mit der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen **DBA** über die Zuordnung der Besteuerungsrechte für Unternehmensgewinne (insbesondere die Art. 9 OECD MA nachgebildeten Vereinbarungen) können einer Schätzung i.S.d. § 162 Abs. 3 AO entgegenstehen, die damit Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sein kann.

108

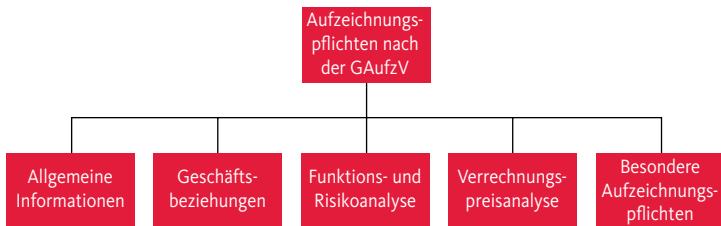
4.3 Landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation für die Prüfung von Geschäftsbeziehungen (§ 4 GAufzV)

Nachfolgend soll anhand einer Arbeitshilfe in Frageform auf die gemäß § 4 GAufzV erforderlichen **Bestandteile des Local Files** hingewiesen und diese erläutert werden.

109

Im Hinblick auf die Vorgaben der GAufzV können die geforderten Aufzeichnungen in fünf Bereiche gegliedert werden. Diese sind in der folgenden Grafik dargestellt und bilden die fünf Abschnitte 4.3.1 bis 4.3.5 dieses Kapitels.

110



Darüber hinaus kann nach dem Transaktionsbezug zwischen **Grundinformationen**, die auf den rechtlichen und wirtschaftlichen Hintergrund der Geschäftstätigkeit bezogen sind, und Leistungsmerkmalen (**Transaktionsdaten**), die mit den einzelnen Geschäftsvorfällen in Ver-

111

113 BStBl. I 2016, S. 3000.

bindung stehen, unterschieden werden. Die Transaktionsdaten sind geschäftsvorfallbezogen oder in zusammengefasster Form aufzuzeichnen (s. dazu Tz. 91), während die Grundinformationen lediglich zu aktualisieren sind, wenn sich der rechtliche oder wirtschaftliche Hintergrund der Geschäftsbeziehung ändert.

- 112** Nachfolgend werden zunächst die Aufzeichnungspflichten für den Bereich der Grundinformationen sowie in übergeordneter Form der Verrechnungspreisanalyse dargestellt, bevor in Abschnitt 5 auf Inhalt und Umfang der notwendigen Aufzeichnungen für ausgewählte Transaktionsarten eingegangen wird. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Fragen in den Abschnitten 4.3.1-4.3.5. Anregungen für eine geeignete Dokumentationssammlung geben sollen, nicht aber dahingehend zu verstehen sind, dass zu jedem aufgeführten Punkt notwendigerweise Aufzeichnungen vorzuhalten sind. Sind die Fragen im Einzelfall nicht relevant, weil das steuerpflichtige Unternehmen entweder keine entsprechenden Geschäftsvorfälle ausführt, Funktionen übernommen hat oder den Punkt aus anderen Gründen nicht erfüllt, sind Aufzeichnungen nicht erforderlich. Vergleichbares gilt für Unternehmen, die sich an den Vorgaben einer dem Fremdvergleichsgrundsatz genügenden innerbetrieblichen Verrechnungspreisrichtlinie orientieren. Soweit solche Richtlinien die Preisermittlung regeln und tatsächlich befolgt werden, kann auf geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen verzichtet werden. Insbesondere kann danach die Dokumentation folgender Punkte zusammengefasst werden:

- die Beschreibung der Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen,
- die Funktions- und Risikoanalyse¹¹⁴ sowie
- die im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse vorgesehene Darstellung und Rechtfertigung der angewandten Methoden einschließlich der Aufzeichnung von Unterlagen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Methode.

Eine Verrechnungspreisrichtlinie kann Einzelaufzeichnungen jedoch nur insoweit ersetzen, als sie die Vorgaben des Gesetzes und der Rechtsverordnung erfüllt.

- 113** Das Gesetz verlangt eine Dokumentation der Geschäftsbeziehungen und Geschäftsvorfälle. Im Unterschied zu Geschäftsvorfällen, d.h. den einzelnen geschäftlichen Vorgängen oder Ereignissen, bezeichnet eine Geschäftsbeziehung das vertragliche Verhältnis zwischen zwei Geschäftspartnern, die in einer durch diesen Vertrag begründeten Austauschbeziehung stehen. Typische Geschäftsbeziehungen sind das

¹¹⁴ Tz. 3.4.10.2 VWG-Verfahren.

Lösungshinweise

Wird der Funktionsbegriff hier *aufgabenbezogen*²⁰⁸ verstanden, kommt es nicht zu einer Verlagerung der betrieblichen Aufgabe „Produktion“ von einem Land in das andere, da mit der Entscheidung am Ende des ersten Jahres beide Werke weiterhin produzieren.

Versteht man den Begriff der Funktion produktbezogen, kommt es ebenfalls nicht zu einer Verlagerung der Produktion des Produkts A, da beide Werke weiterhin Produkt A herstellen.

Das Ergebnis ist sachgerecht. Denn das deutsche Unternehmen verbessert seine Gewinnchancen durch Optimierung seines Produktportfolios und Senkung seiner Kosten und erhöht so die deutsche Bemessungsgrundlage, ohne sie in fremdunüblicher Weise zu erodieren. Es hat valide wirtschaftliche Gründe für sein Verhalten.²⁰⁹

Gleichwohl versteht die Finanzverwaltung den Funktionsbegriff äußerst weit, nämlich sowohl „*tätigkeitsbezogen*“²¹⁰ **und** „*objektbezogen*“.²¹¹ So soll eine Funktion bereits „*die Produktion eines bestimmten Produkts*“²¹² sein können. Danach käme vorliegend eine Funktionsverlagerung in Betracht.

- 196** Eine Funktionsverlagerung ohne Übertragung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen scheidet nach dem Gesetzeswortlauf grundsätzlich aus. Was in Abgrenzung zum **Wirtschaftsgut** ein **sonstiger Vorteil** ist, bleibt offen. Jedenfalls spricht viel dafür, dass damit nicht bloße unternehmerische Chancen und Risiken gemeint sein können. Denn das Gesetz bestimmt, dass eine Funktionsverlagerung nur vorliegt, wenn mit den Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen auch Chancen und Risiken verlagert werden.²¹³
- 197** Nach dem Zweck der Regelung, das deutsche Besteuerungssubstrat zu sichern, können nur solche **unternehmerischen Chancen und Risiken** erfasst sein, die wesentlich über die Einzel-Fremdvergleichspreise der verlagerten Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile hinausgehen. Es kann sich bei diesen Chancen und Risiken nur um solche handeln, die wesentlich und hinreichend konkret sind, um auf die künftigen Gewinne oder Verluste des Unternehmens aus der Funktion einzuzahlen.²¹⁴

208 Für ein solches Verständnis Borstell/Wehnert, in: Vögele/Borstell/Engler: Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kapitel R, Rn. 66, 301 f.

209 EuGH v. 31.05.2018, C-382/16, Rs. Hornbach-Baumarkt, IStR 2018, S. 461.

210 Für eine lediglich tätigkeitsbezogene (und nicht zusätzlich produktbezogene) Auslegung Schreiber, in: Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, 39. Lfg., Stand 12/2018, Tz. 45.

211 Tz. 16 VWG-Funktionsverlagerung, Hervorhebung im BMF-Schreiben.

212 Tz. 16 VWG-Funktionsverlagerung.

213 Borstell/Wehnert, in: Vögele/Borstell/Engler: Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kapitel R, Rn. 310 ff.

214 Brüninghaus/Bodenmüller, DStR 2009, S. 1285.

Verlagerungen der Tätigkeit sind nach der Verwaltungsauffassung bei einer

- Funktionsaufgabe oder
- bereits bei einer Funktionseinschränkung

anzunehmen. Aufgrund des langen Betrachtungszeitraums von fünf Jahren, kann eine spätere Übertragung von einzelnen im sachlichen Zusammenhang stehenden Wirtschaftsgütern oder sonstigen Vorteilen noch Jahre später ggf. den Tatbestand einer Funktionsverlagerung komplettieren.



Hinweis:

Die Finanzverwaltung listet als typische Beispiele Folgendes auf:

- Beendigung der Tätigkeit eines Eigenproduzenten und damit verbundene Verlagerung,
- Umstellung eines Eigenproduzenten zum Lohnfertiger,
- Auslagerung der Produktion auf einen Lohnfertiger,
- Umstellung eines Lohnfertigers zum Eigenproduzenten,
- Beendigung der Tätigkeit eines Eigenhändlers und damit verbundene Verlagerung,
- Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär,
- Umstellung eines Kommissionärs zum Eigenhändler.²¹⁵

Auch die Substitution eines Produkts durch ein Nachfolgeprodukt soll nach der Verwaltungsauffassung eine Funktionsverlagerung in Form einer Funktionseinschränkung sein können.



Beispiel:

Sachverhalt

Ein deutsches Unternehmen produziert und vertreibt künftig nicht mehr das Produkt A, sondern das erheblich weiterentwickelte und auf einem neuartigen Patent beruhende Nachfolgeprodukt B. Bei unverändertem Personaleinsatz mit demselben Personal erzielt das Unternehmen einen höheren Umsatz und Gewinn aus dem Nachfolgeprodukt.

Das Produkt A wird von der ausländischen Tochtergesellschaft des deutschen Unternehmens ebenfalls hergestellt. Es besteht die Möglichkeit, dass die deutschen Kunden das Produkt aus dem Ausland beziehen.

²¹⁵ Tz. 19 VWG-Funktionsverlagerung.

Lösungshinweise

Aus Sicht der Finanzverwaltung liegt eine Funktionseinstellung in Deutschland vor. Da die Produktion im Ausland nicht eingestellt wird, besteht das Risiko, dass die Finanzverwaltung von einer Funktionsverlagerung ausgeht. Es ist nach der Verwaltungsauffassung unbeachtlich, dass die Produktion im Inland durch die Produktion des wesentlich verbesserten Nachfolgeprodukts im Inland substituiert wird, dass keine Arbeitsplätze verloren gehen und dass der Umsatz im Inland steigt.²¹⁶ Im Schrifttum wird diese Auslegung der Finanzverwaltung zu Recht als unverhältnismäßig und überschießend kritisiert.²¹⁷

200 Es werden im Wesentlichen zwei typische Ausprägungen von Funktionsänderungen erörtert:

- **Funktionsausgliederung:** eine Funktion einschließlich ihrer Chancen und Risiken sowie Entscheidungskompetenzen geht vollständig auf ein verbundenes Unternehmen im Ausland über. Das Eigentum an den für die Funktionsausübung relevanten Wirtschaftsgütern geht ebenfalls über. Nach der Verlagerung ist die Funktion im Inland nicht mehr vorhanden. Eine solche Situation kann die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG erfüllen.
- **Funktionsabschmelzung:** eine Funktion geht zum Teil samt Chancen und Risiken sowie Entscheidungskompetenzen vom Inland ins Ausland über. Die Funktion im Inland wird reduziert, jedoch nicht in vollem Umfang eingestellt. Eine solche Situation kann die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG erfüllen.

5.7.1.2 Abgrenzung von Funktionsverlagerungen

201 Abzugrenzen sind hiervon Fälle der

- **Funktionsabspaltung:** ein Teil einer Funktion geht auf einen ausländischen Auftragnehmer über. Chancen und Risiken sowie Entscheidungskompetenzen bleiben weiterhin im Inland. Die für die Funktionsausübung notwendigen Wirtschaftsgüter werden ggf. entgeltlich oder auch unentgeltlich zur Nutzung überlassen. Eine solche Situation kann die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG erfüllen. Nach § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV ist allerdings davon auszugehen, dass mit dem Transferpaket keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen werden. Für die Funktionsausübung ist lediglich ein angemessenes Entgelt nach den allgemein gültigen Verrechnungspreisgrundsätzen zu vereinbaren. Die Ermittlung

²¹⁶ Tz. 23 VWG-Funktionsverlagerung.

²¹⁷ Borstell/Wehnert, in: Vögele/Borstell/Engler: Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kapitel R, Rn. 303.