

---

# BestMasters

Mit „BestMasters“ zeichnet Springer die besten Masterarbeiten aus, die an renommierten Hochschulen in Deutschland, Österreich und der Schweiz entstanden sind.

Die mit Höchstnote ausgezeichneten Arbeiten wurden durch Gutachter zur Veröffentlichung empfohlen und behandeln aktuelle Themen aus unterschiedlichen Fachgebieten der Naturwissenschaften, Psychologie, Technik und Wirtschaftswissenschaften.

Die Reihe wendet sich an Praktiker und Wissenschaftler gleichermaßen und soll insbesondere auch Nachwuchswissenschaftlern Orientierung geben.

---

Sven Hentschel

# Deutsche Regelungen zur internationalen Funktionsverlagerung

Kritische Analyse unter  
besonderer Berücksichtigung  
der Transferpaketbewertung

Sven Hentschel  
Halle/Saale, Deutschland

Masterarbeit, Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, 2014

ISBN 978-3-658-07679-5                      ISBN 978-3-658-07680-1 (eBook)  
DOI 10.1007/978-3-658-07680-1

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden 2015

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Fachmedien Wiesbaden ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media ([www.springer.com](http://www.springer.com))

## Geleitwort

Die grenzüberschreitende Leistungsverrechnung zwischen Unternehmenseinheiten ist ein überaus gestaltungsanfälliger und daher ein von den nationalen Finanzbehörden stark kontrollierter Bereich. Diesen unbestreitbaren Befund nahm der Gesetzgeber zum Anlass, mit dem Unternehmensteuerrreformgesetz 2008 § 1 AStG grundlegend zu überarbeiten und um Fälle sog. „Funktionsverlagerungen“ zu erweitern. Werden im Rahmen einer solchen Funktionsverlagerung Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile zwischen nahe stehenden Personen übertragen oder zur Nutzung überlassen, sind die einzelnen Bestandteile auf der Grundlage eines „Transferpakets“ ertragswertorientiert im Ganzen zu bewerten. Seit der Einführung der entsprechenden Regelungen zählen die Rechtsfolgen der Funktionsverlagerung zu den in Wissenschaft und Praxis am häufigsten diskutierten und am stärksten umstrittenen Regelungen des deutschen Steuerrechts.

Sven Hentschel nahm diese Diskussion zum Anlass, die deutschen Regelungen zur internationalen Funktionsverlagerung detailliert zu untersuchen und auf die zahlreichen Ungenauigkeiten und Widersprüche der gesetzlichen Regelungen zur Transferpaketbewertung systematisch einzugehen. Konkret stellt er Möglichkeiten vor, wie kapitalmarktorientierte Verfahren unter Berücksichtigung der methodischen Zusammenhänge zur Bewertung von Transferpaketen im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs nutzbar gemacht werden können. Kritische Analysen zu den bestehenden Öffnungsklauseln sowie der gesetzlich vorgeschriebenen Preisanpassungsklausel runden seine Arbeit ab.

Sven Hentschel ist es gelungen, die hochkomplexe Thematik sehr tief zu durchdringen und umfassend darzustellen. Neben einer außerordentlich hohen wissenschaftlichen Eigenleistung ist insbesondere auch die didaktische Qualität und methodische Eleganz seiner Arbeit sehr zu loben. Anhand eingängiger Fallbeispiele vermittelt Herr Hentschel seine Analyseergebnisse für Praxis und Wissenschaft gleichermaßen klar verständlich. Seine Untersuchungen ziehen die Auffassung der Finanzverwaltung teilweise in berechtigte Zweifel. Die Masterarbeit

von Sven Hentschel wird daher von der Besteuerungspraxis und Fachöffentlichkeit ohne Zweifel dankbar aufgenommen werden.

Halle (Saale), September 2014

Prof. Dr. Gerhard Kraft

## Lehrstuhlprofil

Der Lehrstuhl für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre ist in die Juristische und Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät integriert. Lehrstuhlinhaber ist seit 1998 Prof. Dr. Gerhard Kraft. Die Einbettung des Lehrstuhls harmoniert mit den Schwerpunkten in der lehrenden und forschenden Tätigkeit. Forschung und Lehre sind gekennzeichnet von interdisziplinären Ansätzen, von der Betonung internationaler Fragestellungen und vom Anwendungsbezug in der steuerlichen Praxis. Inhaltliche Schwerpunkte liegen vor allem in den Bereichen der Internationalen Unternehmensbesteuerung, des Außensteuerrechts, des Europäischen Steuerrechts, der betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre sowie den Gebieten der steuerlichen Analyse der Unternehmensreorganisation und der Unternehmensnachfolgeplanung.

Der Lehrstuhl führt deutsch- und englischsprachige Veranstaltungen innerhalb der wirtschaftswissenschaftlichen Bachelorstudiengänge durch. Darüber hinaus ist der Lehrstuhl verantwortlich für den Masterstudiengang „Accounting, Taxation and Finance“. Hier werden die Studierenden speziell auf Tätigkeiten in der Wirtschaftsprüfung, in der Steuerberatung, im internen und externen betrieblichen Rechnungswesen, in der Finanzdienstleistung sowie der Unternehmensberatung vorbereitet. Neben der soliden theoretischen Fundierung wird hier insbesondere Wert auf Praxisrelevanz und Anwendungsbezug der vermittelten Lehrinhalte gelegt. So unterhält der Lehrstuhl enge Kooperationen mit Vertretern der Praxis.

Besonders hervorzuheben ist die intensive interdisziplinäre Zusammenarbeit mit dem Juristischen Bereich der MLU, die in der deutschen Universitätslandschaft ihres gleichen sucht. So wird Studenten u.a. die Möglichkeit geboten parallel zu ihrem Masterstudiengang in „Accounting, Taxation and Finance“ einen Ergänzungsstudiengang in „Wirtschaftsrecht“ (Abschluss LL.M.oec.) zu absolvieren.

Der Lehrstuhl hat überdies die Verantwortung für die internationalen Beziehungen der Fakultät übernommen. Diesbezüglich bestehen enge Kontakte mit ausländischen Universitäten und Forschungseinrichtungen. Im Rahmen von studentischen Austauschprogrammen haben Studierende die Möglichkeit, wesentliche Studiererfahrungen im Ausland zu erwerben. Der Lehrstuhlinhaber hat zahlreiche Gastprofessuren im Ausland wahrgenommen und tritt in seiner Rolle als Auslandsbeauftragter der Wirtschaftswissenschaftlichen und Juristischen Fakultät regelmäßig im Rahmen von Gastvorlesungen, Vortragsveranstaltungen sowie Doktorandenseminaren im Ausland auf.



## **Vorwort**

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2014 von der Juristischen und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg als Masterarbeit im Studiengang „Accounting, Taxation and Finance“ angenommen. Im Rahmen dieser Masterarbeit wurden Gesetzgebung, Literatur und Rechtsprechung bis einschließlich Juli 2014 berücksichtigt.

Die Anfertigung und Veröffentlichung einer Masterarbeit ist ein sehr zeitaufwendiges aber auch äußerst interessantes Unterfangen. Glücklicherweise bietet sie zugleich Gelegenheit, sich bei den Menschen zu bedanken, die einen während dieser spannenden akademischen Zeit begleitet und unterstützt haben.

Mein ganz besonderer Dank gilt Herrn Professor Dr. Gerhard Kraft, Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg. Er hat nicht nur meine Masterarbeit betreut, sondern durch seine lebendigen und praxisnahen Vorlesungen erst mein Interesse am Steuerrecht erweckt. Auch möchte ich dem gesamten Lehrstuhlteam von Professor Dr. Gerhard Kraft danken, das mir stets die aktuelle Literatur aus dem Handapparat zur Verfügung gestellt hat und jederzeit für steuerliche Diskussionen bereit stand. Herrn Professor Dr. Dr. h.c. Ralf Michael Ebeling danke ich für die Übernahme des Zweitgutachtens.

Ferner möchte ich mich bei meiner Tante Steffi Billing bedanken, die meine Arbeit von grammatikalischen und orthographischen Mängeln befreit hat.

Der größte Dank gebührt indes meinen Eltern Petra und Helfried Hentschel, die mir während meiner gesamten Ausbildungszeit jede erdenkliche Unterstützung haben zukommen lassen und somit diese Arbeit erst ermöglicht haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

# Inhaltsverzeichnis

Geleitwort.....	V
Lehrstuhlprofil.....	VII
Vorwort.....	IX
Inhaltsverzeichnis.....	XI
Abbildungsverzeichnis.....	XV
Tabellenverzeichnis.....	XVII
Abkürzungsverzeichnis.....	XIX
Symbolverzeichnis.....	XXIII
Zusammenfassung des Textes.....	XXV
<b>A. Einführung.....</b>	<b>1</b>
I. Problemstellung.....	1
II. Zielsetzung und Gang der Untersuchung.....	4
<b>B. Internationale Einkünfteabgrenzung im deutschen Außensteuerrecht....</b>	<b>6</b>
I. Systematik der Einkünftekorrektur nach § 1 AStG.....	6
1. Einordnung.....	6
2. Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG.....	9
a) Regelungsgehalt des § 1 Abs. 1 AStG.....	9
b) Steuerpflichtiger.....	9
c) Geschäftsbeziehung zum Ausland.....	10
d) Nahe stehende Person.....	11
e) Minderung der Einkünfte.....	13
f) Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz.....	14
3. Rechtsfolgen des § 1 Abs. 1 AStG.....	16

4.	Bewertungsmethodik zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises..	18
a)	Hierarchie der Wertkonzepte des § 1 Abs. 3 AStG .....	18
b)	1. Stufe: Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ..	19
c)	2. Stufe: Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte.....	23
d)	3. Stufe: Hypothetischer Fremdvergleich .....	25
II.	Die Funktionsverlagerung im Kontext des § 1 AStG.....	29
1.	Tatbestandsmerkmale der Funktionsverlagerung.....	29
a)	Vorbemerkungen.....	29
b)	Funktion .....	31
c)	Chancen und Risiken .....	34
d)	Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile.....	36
e)	Verlagerung.....	38
2.	Erscheinungsformen der Funktionsverlagerung.....	40
3.	Rechtsfolge der Funktionsverlagerung.....	44
a)	Transferpaketbewertung als Ganzes .....	44
b)	Kritische Würdigung der Gesamtbewertungspflicht .....	46
<b>C.</b>	<b>Die Bewertung von Transferpaketen .....</b>	<b>50</b>
I.	Überblick über die Bewertungssystematik .....	50
II.	Transferpaketbewertung anhand des hypothetischen Fremdvergleichs ..	51
1.	Bewertungsverfahren.....	51
2.	Parameter der Transferpaketbewertung.....	56
a)	Prognose der maßgeblichen Überschussgröße.....	56
(1)	Gewinne versus Zahlungsüberschüsse .....	56
(2)	Berücksichtigung von Steuern.....	59
b)	Kapitalisierungszeitraum .....	60

---

c) Kapitalisierungszinssatz.....	63
(1) Eigenkapitalkosten vs. Gesamtkapitalkosten.....	63
(2) Risikoloser Zinssatz.....	67
(3) Funktions- und risikoadäquater Zuschlag.....	71
(4) Einfluss der Finanzierungsstruktur.....	76
3. Berücksichtigung transaktionsinhärenter Steuereffekte.....	78
a) Vorgaben der Finanzverwaltung.....	78
b) Kritische Würdigung.....	82
4. Auswahl des Verrechnungspreises.....	84
5. Preisanpassungsklausel.....	88
a) Überblick.....	88
b) Erhebliche Abweichung.....	89
c) Angemessene Anpassung.....	91
d) Fremdüblichkeit und Gestaltungsmöglichkeiten.....	96
III. Einzelbewertung – Öffnungsklauseln.....	99
1. Möglichkeit zur Einzelbewertung.....	99
2. Erste Öffnungsklausel.....	100
3. Zweite Öffnungsklausel.....	103
4. Dritte Öffnungsklausel.....	105
<b>D. Zusammenfassung und Schlussbetrachtung.....</b>	<b>110</b>
Anhang.....	115
Literaturverzeichnis.....	117
I. Buch- und Zeitschriftenquellen.....	117
II. Internetquellen.....	142
Rechtsquellenverzeichnis.....	143

---

I. Wichtige Steueränderungsgesetze.....	143
II. Rechtsverordnung.....	143
Rechtsprechungsverzeichnis.....	145
I. Bundesfinanzhof.....	145
II. Oberlandesgericht.....	146
III. Finanzgerichte.....	146
Sonstige Veröffentlichungen.....	147
I. Verwaltungsanweisungen.....	147
II. Bundesratsdrucksachen.....	148
III. Bundestagsdrucksachen.....	148
IV. IDW Standards.....	148

## Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Korrektur des Verrechnungspreises nach § 1 Abs. 3 S. 8 AStG .....	28
Abb. 2: Bestandteile einer Funktion .....	37
Abb. 3: Formen der Funktionsverlagerung .....	41
Abb. 4: Bestandteile des Transferpakets .....	45
Abb. 5: Bestandteile des Transferpakets vor und nach der Verlagerung .....	48
Abb. 6: Barwertverfahren zur Ermittlung der Gewinnpotenziale .....	53
Abb. 7: Zinsstrukturkurve der Deutschen Bundesbank zum 27.6.2014 .....	69
Abb. 8: Länderrisikoprämie innerhalb Europas zum 30.9.2013 (2-Jahres Ø).....	71
Abb. 9: Ermittlung des Beta-Faktors anhand vergleichbarer Unternehmen .....	75
Abb. 10: Einfluss transaktionsinhärenter Steuereffekte auf die Grenzpreise .....	82
Abb. 11: Einflüsse auf den Höchstpreis .....	86
Abb. 12: Verrechnungspreiskorrektur nach § 10 S. 1 FVerlV am Beispiel .....	92
Abb. 13: Verrechnungspreiskorrektur nach § 10 S. 3 FVerlV am Beispiel .....	95

## Tabellenverzeichnis

Tab. 1: Höhe und Anwendungsbereich der Korrektornormen .....	8
Tab. 2: Ansatz des Korrekturbetrags bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG .....	17
Tab. 3: Barwertformeln für die Ermittlung des Gewinnpotenzials .....	54
Tab. 4: Ertragswertverfahren vs. WACC-Ansatz des DCF-Verfahrens.....	65
Tab. 5: Formel zur Ermittlung der periodenspezifischen Spot Rates.....	68
Tab. 6: Ermittlung des Risikozuschlags .....	72
Tab. 7: Ermittlung des systematischen Risikos für unverschuldetes Unternehmen.....	74
Tab. 8: Formel zur Ermittlung der gewichteten Kapitalkosten .....	77
Tab. 9: Bestimmung des Mindestpreises bei Einbezug der Exit Tax.....	79
Tab. 10: Bestimmung des Höchstpreises bei Einbezug des TAB .....	81
Tab. 11: Zinsstrukturparameter zum 27.6.2014 .....	115

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
a.F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz
Anm.	Anmerkung
APV	Adjusted Present Value
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidung des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung (amtlich nicht veröffentlichter) Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
BStBl.	Bundessteuerblatt



---

BT	Bundestag
CAPM	Capital Asset Pricing Modell
CGU	Cash Generating Unit
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DCF	Discounted Cash Flow
d.h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EK	Eigenkapital
EStG	Einkommensteuergesetz
f./ff.	folgende(n) Seite(n)
FB	Finanzbetrieb
FG	Finanzgericht
FK	Fremdkapital
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
F/W/B/S	Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld
GewStG	Gewerbesteuergesetz
ggf.	gegebenfalls
GmbHR	GmbH-Rundschau
GP	Gewinnpotenzial
GrS	Großer Senat
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
h.M.	herrschende Meinung
HP	Höchstpreis

---

Hs.	Halbsatz
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFSt	Institut Finanzen und Steuern (Schriftreihe)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MA	Musterabkommen
max.	maximal
MP	Mindestpreis
Mio.	Millionen
No.	Number (englisch)
NPV	Net Present Value
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RG	Reingewinn
Rn.	Randnummer(n)
Rs.	Rechtssache
S.	Satz
S/K/K	Strunk/Kaminski/Köhler
SK	Schließungskosten
sog.	sogenannt(e)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)

---

StEUVUmsG	Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben wie zur Änderung steuerlicher Vorschriften
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tab.	Tabelle
TAB	Tax Amortisation Benefit
u.a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
ÜG	Überschussgröße
u.s.w.	und so weiter
Vgl./vgl.	Vergleiche/vergleiche
V/B/E	Vögele/Borstell/Engler
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WG	Wirtschaftsgüter
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
zbf	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
zzgl.	zuzüglich

## Symbolverzeichnis

$a$	Abschreibungsquote
$BW_{WG}$	Buchwert der im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter
$\beta$	systematisches Risiko
$\beta_U$	systematisches Risiko des unverschuldeten Unternehmens
$\beta_V$	systematisches Risiko des verschuldeten Unternehmens
$EK_{MW}$	Marktwert des Eigenkapitals
$FK_{MW}$	Marktwert des Fremdkapitals
$GK_{MW}$	Marktwert des Gesamtkapitals
$r$	Kapitalisierungszinssatz
$r_f$	risikoloser Zinssatz
$r_{EK}$	Eigenkapitalkosten
$r_{FK}$	Fremdkapitalkosten
$r_M$	erwartete Rendite des Marktportfolios
$r_{RZ}$	Risikozuschlag
$r_{WACC}$	gewichtete Kapitalkosten
$s$	Steuersatz
$s_A$	Steuersatz im Ausland
$s_I$	Steuersatz im Inland
$t$	Periodenindex
$T$	Kapitalisierungszeitraum/Laufzeit
$TABF$	Aufschlagsfaktor
$\%$	Prozent

## Zusammenfassung des Textes

Seit den Änderungen des § 1 AStG im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 gehören die Rechtsfolgen zur grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen zwischen nahe stehenden Personen zu den in der Wissenschaft und Praxis am häufigsten diskutierten und am heftigsten umstrittenen Regelungen im deutschen Steuerrecht.

Wie die folgende Arbeit zeigen wird, etabliert der Gesetzgeber mit den in § 1 Abs. 3 S. 9 AStG verordneten Regelungen einen grundsätzlich neuen Weg für die Bewertung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, der weltweit ohne gesetzgeberische Parallele ist. Signifikant an diesen Regelungen ist vor allem die Abkehr vom Grundsatz der Einzelbewertung zugunsten einer Gesamtbewertung der mit der Funktion übertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgütern, Dienstleistungen und sonstigen Vorteilen als sogenanntes Transferpaket. Durch diesen Ansatz sollen nicht nur stille Reserven verlagertes materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden. Vielmehr soll darüber hinaus auch ein sogenannter funktionsanteiliger Geschäftswert, der u.a. ausländische Synergieeffekte und Standortvorteile beinhaltet, der deutschen Besteuerung unterworfen werden. Im Endeffekt behandelt der deutsche Gesetzgeber eine Funktionsverlagerung somit wie die Veräußerung eines Teilbetriebs oder Betriebs.

Wie die Ausführungen zeigen werden, stimmen die neuen Besteuerungsgrundsätze in wesentlichen Teilen jedoch nicht mit dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz überein. Die gesetzlichen Vorgaben stehen vielmehr in explizitem Widerspruch zu diesem. Insbesondere der im Zuge der Gesamtbewertungspflicht zur Anwendung kommende hypothetische Fremdvergleich ist größter Kritik ausgesetzt. Die zahlreichen nicht fremdvergleichskonformen zusätzlichen Detailregelungen von Gesetzgeber und Finanzverwaltung, die bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs zu berücksichtigen sind, befeuern die internationale Brisanz der Regelung noch weiter.

Drei in § 1 Abs. 3 S. 10 AStG verortete Öffnungsklauseln erlauben ein Abweichen vom Grundsatz der Transferpaketbewertung, falls die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Insbesondere der am 3.10.2010 neu eingeführten dritten Öffnungsklausel kommt größere praktische Bedeutung zu. Hiernach sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen, falls der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass mindestens ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist. Da jedoch auch bei einem entsprechenden Ansatz von Einzelverrechnungspreisen im Regelfall weiterhin der hypothetische Fremdvergleich zur Bewertung der Bestandteile des Transferpakets zur Anwendung kommt, bleiben die dem hypothetischen Fremdvergleich immanenten Problemfelder bestehen. Damit ist auch nach sechs Jahren seit der Einführung der Regelungen zur grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung eine verlässliche Steuerplanung für den Steuerpflichtigen nur schwer möglich und somit das Risiko von Doppelbesteuerungen weiterhin allgegenwärtig.