Wiss. Mit. Tim Gerstenberg, Hamburg*

Zum Spannungsfeld zwischen Außensteuer- und Europarecht – Bemerkungen am Beispiel der Funktionsverlagerung

Grenzüberschreitende Umstrukturierungen stellen sowohl die Steuerpflichtigen selbst als auch die Finanzverwaltung und die Legislative vor große Herausforderungen. So müssen die Regelungen des nationalen Steuerrechts, des Rechts der Doppelbesteuerungsabkommen sowie des Unionsrechts widerspruchsfrei ineinander greifen; ebenso soll eine hinreichende Besteuerung der Verlagerungsvorgänge ins Ausland gesichert werden.

Verlagert ein Unternehmen einen ganzen Bereich seines Geschäfts einschließlich etwaiger immaterieller Wirtschaftsgüter wie Geschäftswert, Patente, Know-how etc. auf eine nahestehende Gesellschaft ins Ausland, kann eine solche Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 S. 9–13 AStG steuerlich wirksam den Gewinn der übertragenden Gesellschaft erhöhen. Die Korrekturnorm des § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 S. 9–13 AStG sichert dem Fiskus den Zugriff auf das Steuersubstrat, das ihm sonst durch die Verlagerung ins Ausland entzogen wäre.

Der folgende Aufsatz stellt einführend die Besteuerung der Funktionsverlagerung dar, um dann die Vereinbarkeit mit Unionsrecht zu prüfen.

I. Vorbemerkung

Die zunehmende Verflechtung der Märkte und die wachsende Konkurrenz halten auch deutsche Unternehmen dazu an, ihre eigene Struktur stets den unternehmerischen Gegebenheiten in verschiedenen Ländern anzupassen. So vergeht kaum ein Quartal, in dem nicht wenigstens ein bekanntes Unternehmen – teilweise unter Begleitung einer erheblichen medialen Berichterstattung[1] – unternehmerische Funktionen über Landesgrenzen hinweg verlagert. Häufige Ziele sind die Verbesserung der Wettbewerbsposition, eine Optimierung der Wertschöpfungsprozesse und eine mögliche Kostenreduzierung. Auch das jeweilige Rechtssystem und die Steuerbelastung eines Standortes können für Funktionsverlagerungen sprechen.[2] Gleichzeitig versucht die Legislative mit einem immer feingliedriger werdenden Außensteuerrecht die häufig bemühte „Erosion des Steuersubstrats"[3] als Folge einer solchen Funktionsverlagerung zu verhindern.

Daher verwundert es nicht, dass bei der Anpassung des Außensteuergesetzes (AStG) die Gewährleistung der europäischen Grundfreiheiten gelegentlich ins Hintertref-

* Der Verfasser hat Rechtswissenschaft mit steuerrechtlichem Schwerpunkt an der Christian-Albrechts-Universität Kiel studiert und ist Mitarbeiter bei Völker Rechtsanwälte, Hamburg.

1 Vgl. z. B. FAZ v. 07.10.2004, Nr. 234, S. 15 zu einer Funktionsverlagerung der SAP AG.

2 Vgl. *Thomas Borstell/Oliver Wehnert,* in: Vögele/Borstell/Engler, Handbuch der Verrechnungspreise, 3. Aufl. 2011, I. Grundlagen, Rn. 1.

3 Vgl. *Wolfgang Kessler,* in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 8 Rn. 121.

fen gerät.[4] Eine viel beachtete Maßnahme ist die Einführung der Funktionsverlagerungsverordnung (FktVerlV). Im Folgenden soll das Spannungsfeld zwischen Europa- und Außensteuerrecht am Beispiel der FktVerlV beleuchtet werden.

II. Einführung und Rechtsgrundlagen

1. Allgemeines

Die dogmatische und verfassungsrechtliche Notwendigkeit einer Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften resultiert aus den Prinzipien der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung sowie des Steuerobjekts; diese bewirken, dass Einkünfte demjenigen Steuerobjekt zuzuordnen sind, welches den jeweiligen konkreten Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt.[5] Das Trennungsprinzip gilt auch für grenzüberschreitend agierende Konzerne in Form von Kapitalgesellschaften, sodass für jede Konzerngesellschaft die Einkünfte gesondert zu ermitteln sind (Einkünfteabgrenzung).[6] Dies führt grundsätzlich zu einer steuerrechtlichen Anerkennung von Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen einzelnen Konzerngesellschaften.[7]

Einen solchen Umstand können insbesondere international verbundene Unternehmen ausnutzen, indem sie aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes in der Lage sind, Besteuerungssubstrat von einem Steuerobjekt auf ein anderes, nahestehendes Steuerobjekt in einem anderen, niedrig besteuernden Staat durch unangemessene Preisgestaltung des Waren- oder Dienstleistungsverkehrs zu verlagern.[8]

2. Rechtsgrundlagen[9]

Um eine unangemessene Vertragsbeziehung und Preisgestaltung zwischen Tochterkapital- und Mutterkapitalgesellschaft sowie die daraus resultierende, unberechtigte Einkünfteverlagerung zu verhindern, bedarf es nationaler Einkünftekorrekturnormen.[10]

a) Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 S. 1 AStG

Zentraler Beurteilungsmaßstab für die Frage einer steuerrechtlichen Korrektur nach § 1 AStG bei verbundenen, in verschiedenen Staaten ansässigen Unternehmen ist der Fremdvergleichspreis des § 1 Abs. 1 S. 1 AStG, der den Wert darstellt, den ein unabhängiger Dritter (Fremdvergleichsgrundsatz) für das von einer auf die andere Kapitalgesellschaft übergehende Wirtschaftsgut oder die Dienstleistung angesetzt hätte. Die Korrektur der Einkünfte erfolgt außerhalb der Steuerbilanz und führt zu einer Erhöhung des Einkommens, ohne dass dadurch eine neue Einkunftsart i. S. d. § 2 Abs. 2 EStG geschaffen wird.[11] § 1 Abs. 1 S. 1 AStG wirkt nur einkünfteerhöhend.

b) Einkünftekorrektur im Falle einer Funktionsverlagerung, § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 S. 9 AStG

Zusätzlich zur vorbenannten Einkünftekorrektur der laufenden Lieferungs- und Leistungsbeziehungen will der Gesetzgeber auch eine Korrektur der Einkünfte bei (unangemessenen) Verlagerungen von Funktionen vornehmen. Besonderes Charakteristikum der Einkünftekorrekturnorm des § 1 Abs. 3 S. 9 AStG ist, dass sie sich nicht auf die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen bezieht, sondern sog. Transferpakete erfasst, unter denen man die Zusammenfassung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern einer übertragenen Funktion versteht.[12] Rechtssystematisch ist auch die Einkünftekorrektur derartiger Funktionsverlagerungen den steuerlichen Verrechnungspreisen i. S. d. § 1 Abs. 3 AStG zuzuordnen. Die gesetzlichen Grundlagen sind der § 1 Abs. 3 S. 9–13 AStG, die FktVerlV sowie die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV); in zeitlicher Hinsicht gelten entsprechend des § 21 Abs. 16 AStG diese Regelungen ab dem Veranlagungszeitraum 2008.[13]

3. Voraussetzungen für eine Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 S. 9 AStG

Voraussetzung für die außensteuerrechtliche Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 3 AStG ist eine schuldrechtliche

4 Vgl. grundsätzlich dazu *Franz Wassermeyer,* Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des § 1 AStG, DB 2007, 535 (535 f.).

5 Vgl. *Hans-Georg Ruppe,* Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung, in: Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 1979, S. 7 ff.; *Harald Schaumburg,* in: Schaumburg, Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, 1994, S. 1 f.

6 Vgl. *Harald Schaumburg,* Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2011, S. 781; zu den Grundsätzen der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte: vgl. *Uta Haiß,* Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, 2000, S. 28 ff.

7 Vgl. *Otto Jacobs,* Internationale Unternehmensbesteuerung, 7. Aufl. 2011, S. 551 f.

8 Vgl. *Gerrit Frotscher/Ernst Maas,* Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, 109. EL 2011, Anhang zur vGA zu § 8 Rn. 1 ff.

9 Zum Konkurrenzverhältnis zwischen verdeckter Gewinnausschüttung bzw. verdeckter Einlage und § 1 AStG: vgl. *Bert Kaminski,* in: Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz Doppelbesteuerungsabkommen, 25. EL 2011, § 1 AStG Rn. 6 f.

10 Nicht eingegangen wird auf die Einkünftekorrekturen durch die verdeckte Gewinnausschüttung, die verdeckte Einlage, die Regelungen der Zinsschranke nach § 8a KStG, die Regelungen der Hinzurechnungsbesteuerung nach §§ 7 ff. AStG sowie die Missbrauchsregelungen des § 42 AO.

11 Vgl. *Sigfried Grotherr/Claus Herfort/Günther Strunk,* Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2010, S. 273.

12 Vgl. *Gerrit Frotscher,* Internationales Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 284 f.

13 Vgl. zur (umfangreichen) Diskussion zur Besteuerung der Funktionsverlagerung *vor* der Regelung in § 1 Abs. 3 AStG: *Ralph Bodenmüller,* Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, 1. Aufl. 2004, S. 115 f.

Geschäftsbeziehung zu einer nahestehenden Person, welche sich in einem anderen Staat befindet.

a) „Nahestehende Person" und „schuldrechtliche Geschäftsbeziehung", § 1 Abs. 1, Abs. 2 AStG

Unter den Begriff der „nahestehenden Personen" i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG werden all diejenigen natürlichen und juristischen Personen subsumiert, zwischen denen und dem Steuerpflichtigen eine wesentliche Beteiligung (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2), ein Beherrschungsverhältnis (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2), eine Einflussmöglichkeit außerhalb der Geschäftsbeziehungen (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1) oder eine Interessenidentität (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 2) besteht.[14] Nach § 1 Abs. 5 AStG ist unter einer „Geschäftsbeziehung" jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung zu verstehen, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder § 21 EStG anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

b) Merkmale einer Funktion und einer Funktionsverlagerung

aa) Funktion, § 1 Abs. 1 FktVerlV

Eine Funktion ist nach § 1 Abs. 1 FktVerlV[15] die Zusammenfassung betrieblicher Aufgaben einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken.

In der Literatur wird der Begriff der Funktion im Gegensatz zu den steuerlichen Konsequenzen einer Funktionsverlagerung bemerkenswert wenig beleuchtet. Nach *Borstell/Wehnert* ist eine Funktion eine „Zusammenfassung betrieblicher Aufgaben und der dazugehörigen Wirtschaftsgüter sowie der mit beidem zusammenhängenden Chancen und Risiken zu einem organischen Unternehmensteil".[16] Dieser Unternehmensteil bilde des Weiteren eine abgrenzbare, selbstständige Einheit, die im Kontext eines aufnehmenden Unternehmens potentiell lebensfähig und zudem in der Lage sei, nachhaltig Zahlungsmittelströme zu generieren.[17]

bb) Verlagerung einer Funktion, § 1 Abs. 2 S. 1 FktVerlV

Gemäß § 1 Abs. 2 S. 1 FktVerlV liegt eine Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG vor, „wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen nahe stehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile, sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird".

c) Rechtsfolgen einer Funktionsverlagerung

Werden die benannten Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung erfüllt, so werden für die Frage nach der Fremdvergleichskonformität und einer Einkünftekorrektur nicht die einzelnen übertragenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, sondern ein sog. Transferpaket bewertet, für das ein Einigungsbereich bestimmt werden muss. Dieser Einigungsbereich wird aus der durch die Funktionsverlagerung verursachten Verminderung des kapitalisierten Ertragswerts des abgebenden Unternehmens (Untergrenze) und der entsprechenden Erhöhung des kapitalisierten Ertragswerts des aufnehmenden Unternehmens (Obergrenze) ermittelt.[18] Nach § 1 Abs. 3 S. 9 AStG i. V. m. § 5 FktVerlV ist der jeweilige Ertragswert unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu bestimmen.[19] Im Folgenden sollen die europarechtlichen Schranken einer derartigen Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 3 AStG beleuchtet werden. Die Frage der Vereinbarkeit der Besteuerung der Funktionsverlagerung nach deutschem Recht mit den Wertungen des Art. 9 OECD-MA soll hier nicht betrachtet werden.[20]

III. Vereinbarkeit der Besteuerung der Funktionsverlagerungen mit dem Unionsrecht

1. Einwirkung des AEUV auf die direkte Besteuerung

Innerhalb der Europäischen Union soll ein echter Binnenmarkt ohne Wettbewerbsverzerrungen entstehen, welcher durch den freien, vor Verfälschungen geschützten Verkehr von Personen, Waren, Dienstleistungen und Kapital entsprechend der Vorgaben des AEUV charakterisiert ist.[21] Das Steuerrecht ist ein maßgeblicher Teil der Bedingungen des Binnenmarktes, unter welchen die genannten Grundfreiheiten ausgeübt werden.[22] Zwar fällt nach ständiger Rechtsprechung des EuGH der Bereich der direkten Besteuerung nicht in den Zuständigkeits-

14 Vgl. *Gerhard Kraft,* in: Kraft, Außensteuergesetz, 1. Aufl. 2009, § 1 AStG Rn. 161 f.

15 Zu verfassungsrechtlichen Bedenken: vgl. *Berthold Welling/Konstantin Tiemann,* Funktionsverlagerung im Widerstreit mit internationalen Grundsätzen, FR 2008, 69 (69); *Rolf Schreiber,* in: Kroppen/Schreiber, Funktionsverlagerungsverordnung, 2009, S. 17 ff.

16 Vgl. *Borstell/Wehnert,* in: Vögele/Borstell/Engler (Fn. 2), Kap. Q, Rn. 46 sowie *Thomas Borstell/Jens Schäpperclaus,* Was ist eigentlich eine Funktion?, IStR 2008, 275 (283).

17 Vgl. *Borstell/Wehnert,* in: Vögele/Borstell/Engler (Fn. 2), Kap. Q, Rn. 46 f. sowie *Borstell/Schäperclaus* (Fn. 16), IStR 2008, 275 (283).

18 Vgl. *Frotscher* (Fn. 12), Rn. 637.

19 Zu den ökonomischen Grundlagen: vgl. *Achim Roeder,* Ökonomische Aspekte des Fremdvergleichs, Ubg 2008, 202 (205 ff.).

20 Vgl. dazu *Schreiber,* in: Schreiber/Kroppen (Fn. 15). S. 31 ff.; FG Köln, EFG 2008, 161 (161 f.) m. w. N.

21 Vgl. Art. 26 Abs. 2 sowie Art. 3 Abs. 1 lit. b AEUV.

22 Vgl. *Wolfgang Schön,* Besteuerung im Binnenmarkt – direkte Steuern in der Rechtsprechung des EuGH, IStR 2004, 289 (289 f.).

bereich der Europäischen Union, jedoch sind die Unionsmitglieder verpflichtet, die ihnen obliegenden steuerrechtlichen Entscheidungskompetenzen unter Wahrung des Unionsrechts auszuüben.[23]

2. Niederlassungsfreiheit, Art. 49 AEUV

Im Zusammenhang mit Funktionsverlagerungen liegt eine genauere Betrachtung einer möglichen Verletzung der Niederlassungsfreiheit nahe. Der Art. 49 AEUV verbürgt das Recht der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates in einem anderen Mitgliedstaat. Des Weiteren umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung einer Unternehmung nach den Vorgaben und Bestimmungen des Aufnahmestaates für seine eigenen Angehörigen.[24] Somit soll ein Marktteilnehmer, der in einem anderen Mitgliedstaat eine Niederlassung errichtet, nicht schlechter gestellt werden als ein Angehöriger des Aufnahmestaates.[25]

a) Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 AStG

Als Beschränkung einer europarechtlichen Grundfreiheit ist jede Maßnahme zu betrachten, welche die Ausübung dieser garantierten Freiheit verbietet, verhindert oder weniger attraktiv macht.[26] Daher ist es für eine Beschränkung ausreichend, dass einem Steuerpflichtigen durch eine nationale Steuervorschrift zwar kein Verbot auferlegt wird, von seinem Niederlassungsrecht Gebrauch zu machen, diese ihn jedoch derart beschneidet, dass die Ausübung seiner Niederlassungsfreiheit eine abschreckende steuerliche Konsequenz nach sich zieht.[27] Resultiert ein solcher Steuernachteil durch die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Muttergesellschaft im einen und der Tochtergesellschaft im anderen Mitgliedstaat, kann dadurch eine dieser Gesellschaften davon abgehalten werden, ihre unternehmerischen Aktivitäten über die steuerlich höher belastete bzw. steuerlich insgesamt schlechter gestellte Gesellschaft auszuüben.[28] In Bezug auf die zu analysierende Funktionsverlagerung bedeutet dies, dass eine Gesellschaft von einer Funktionsverlagerung abgehalten werden könnte, wenn diese zugleich nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 AStG besteuert wird. Wird im Gegensatz dazu eine Funktionsverlagerung an einen anderen Standort innerhalb Deutschlands oder auch eine Funktionsverlagerung vom Ausland ins Inland hinein durchgeführt, unterbleibt eine Besteuerung nach § 1 Abs. 3 AStG.[29]

Auch nach Ansicht der deutschen höchstrichterlichen Rechtsprechung ist diese gesetzliche Regelung geeignet, inländische Unternehmen „abzuschrecken", sich in einem anderen Mitgliedstaat niederzulassen.[30]

b) Rechtfertigung einer Beschränkung

Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit kann jedoch durch die in Art. 52 AEUV angeführten Gründe sowie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein.[31]

aa) Rechtfertigungsgründe des Art. 52 AEUV

Rechtfertigungsgründe des Art. 52 Abs. 1 AEUV, die zum Entfallen einer europarechtswidrigen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit führen, sind die öffentliche Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit. Derartige Gründe sind im Zusammenhang mit § 1 Abs. 3 AStG jedoch nicht ersichtlich.

bb) Rechtfertigung aufgrund zwingender Gründe des Allgemeininteresses

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die Beschränkung einer Grundfreiheit gerechtfertigt sein, wenn zwingende Gründe des Allgemeininteresses für eine solche sprechen. Daher wäre eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Besteuerung der Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 AStG gerechtfertigt, sofern die Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses geboten, ebenso zur Erreichung des damit verfolgten Ziels geeignet und nicht über das hinausgeht, was zur Zielerreichung erforderlich ist.[32] Werden diese Prämissen nicht erfüllt, so ist die Besteuerung (endgültig) nicht gerechtfertigt.[33] In den verschiedenen EuGH-Entscheidungen wurden solche zwingenden Gründe des Allgemeininteresses genannt und erläutert[34], so dass im Folgenden die durch den Gesetz- und Verordnungsgeber[35] vorgebrachten Argumente einzeln geprüft werden sollen.

23 So der EuGH bereits in: EuGH, 14.02.1995, Rs. C-279/93 – *Schumacker,* Rn. 21 sowie zuletzt in: EuGH, 13.12.2005, Rs. C-446/03 – *Marks & Spencer,* Rn. 29; ausführlich zu *Marks & Spencer*: *Dietmar Gosch,* Vielerlei Gleichheiten – das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen bilateralen, supranationalen und verfassungsrechtlichen Anforderungen, DStR 2007, 1553 (1554 f.).

24 Vgl. Art. 49 AEUV.

25 Vgl. *Alexander Scheuer,* in: Lenz/Borchart, EU und EG-Vertrag, 4. Aufl. 2006, Art. 43 EGV, Rn. 4 f.; EuGH, 25.07.1991, Rs. C-221/89 – *Factortame,* Rn. 24 f.

26 Vgl. EuGH, 05.10.2004, Rs. C-442/02 – *Caixia-Bank France,* Rn. 11; EuGH, 30.11.1995, Rs. C-55/94 – *Gebhard,* Rn. 39.

27 Vgl. EuGH, 11.03.2004, Rs. C-9/02 – *Lasteyrie du Saillant,* Rn. 42 ff.

28 Vgl. EuGH, 19.08.2003, Rs. C-168/01 – *Bosal,* Rn. 27.

29 Vgl. *Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff/Markus Greinert,* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, 67. EL, Stand: April 2011, § 1 AStG, Rn. V 14 u. V 93 ff.

30 Vgl. BFH, DStR 2001, 737 (739).

31 Vgl. *Ernst Forsthoff,* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, 46. EL 2011, Art. 52 AEUV Rn. 1 ff.; *Wulf-Henning Roth,* in: Dauses, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts, 29. Aufl. 2011, E.I, Rn. 93.

32 Vgl. EuGH, 29.03.2007, Rs. C-347/04 – *Rewe Zentralfinanz,* Rn. 43.

33 Vgl. *Jürgen Tiedje/Peter Troberg,* in: Groeben/Schwarze, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 6. Aufl. 2003, Art. 43 EGV Rn. 105.

34 Vgl. den Überblick bei: *Forsthoff,* in: Grabitz/Hilf/Nettesheim (Fn. 31), Art. 49 AEUV Rn. 122 ff.

35 Bezug genommen wird hier auf die Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, S. 34 ff. sowie zur FktVerlV auf die Begründung zur FktVerlV, BR-Drs. 352/08 v. 23.05.2008, S. 9 f.

(1) Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und Vermeidung der Steuerumgehung

Die Gesetzesbegründung zum Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 führt aus, dass die Besteuerung der Funktionsverlagerung notwendig sei, um missbräuchlichen Gestaltungen entgegenzuwirken und dadurch eine unberechtigte „Verlagerung von Steuersubstrat ins Ausland [zu] erschweren".[36] Die Verhinderung von missbräuchlicher Steuervermeidung und die (ausgewogene) Aufteilung der Besteuerungssubstrate werden in der EuGH-Rechtsprechung als Rechtfertigungsgründe grundsätzlich akzeptiert; jedoch ist eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zur Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken nur mit der Einschränkung zulässig, dass das konkrete Ziel der Beschränkung darin liegt, „rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung zu verhindern, welche geschaffen wurden, um der Besteuerung zu entgehen, welche normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird".[37] Des Weiteren muss die Beschränkung auch geeignet sein, diese missbräuchlichen Gestaltungen zu verhindern und darf ebenso nicht weitergehend sein, als es hierfür erforderlich ist.[38] Die deutsche Volkswirtschaft ist im besonderen Maße auf den Export ausgerichtet. Dies schließt ein, dass deutsche Unternehmen sich mit dem Markt bewegen, d. h. dass Standorte in den jeweils wichtigsten Märkten aufgebaut werden müssen, um nachhaltig erfolgreich sein zu können. Die Verlagerung von Funktionen ist daher überwiegend betriebswirtschaftlich sinnvoll oder gar unausweichlich. Insgesamt sind die möglichen steuerlichen „Vorteile" häufig nur ein Grund unter vielen.[39] In diesem Zusammenhang wurde durch den EuGH mehrfach ausgeführt, dass „eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der gebietsansässigen Muttergesellschaften, je nachdem, ob sie Tochtergesellschaften im Ausland haben oder nicht, nicht allein damit gerechtfertigt werden kann, dass sie sich dafür entschieden haben, wirtschaftliche Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben, in welchem der betroffene Staat seine Besteuerungszuständigkeit nicht ausüben kann".[40]

Die Regelung des § 1 Abs. 3 AStG nimmt im Ergebnis diesbezüglich (häufig) eine Steuerumgehungsabsicht an. Allein die Tatsache, dass eine Unternehmung eine Funktion ins Ausland verlagert, kann jedoch nicht dazu führen, dass eine Steuerumgehungsabsicht unterstellt wird.[41] Selbst bei einer grundsätzlichen Berechtigung dieser Annahme ist zweifelhaft, ob die Regelung des § 1 Abs. 3 AStG nicht über die grundsätzlich zulässige Zielsetzung hinausgeht.[42]

(2) Wirksamkeit der Steuerkontrolle

Als weiterer Grund zur Rechtfertigung einer Einschränkung der Niederlassungsfreiheit wird in der Gesetzesbegründung des § 1 Abs. 3 AStG die (mangelnde) Wirksamkeit der Steuerkontrolle angeführt. Es sei für die Finanzverwaltung nicht möglich, im Falle einer Funktionsverlagerung angemessene Verrechnungspreise festzusetzen. Daher sei es unumgänglich, gesetzlich zu fixieren, wie Unternehmungen die Verrechnungspreise bei Funktionsverlagerungen festzusetzen haben.[43] Als Rechtfertigungsgrund in der Ausprägung eines zwingenden Grundes der Allgemeinheit ist die Wirksamkeit der Steuerkontrolle grundsätzlich durch die EuGH-Rechtsprechung gedeckt.[44] So ist ein Mitgliedstaat berechtigt, Maßnahmen durchzuführen, welche eine klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Mitgliedstaat steuerbaren Erträge ermöglichen.[45] Der Steuerpflichtige wird durch die Vorgaben in § 90 Abs. 3 AO sowie die Vorschriften der GAufzV[46] umfangreich verpflichtet, Aufzeichnungen über Art und Inhalt seiner grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen sowie Aufzeichnungen über die rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Grundlagen dieser Geschäftsbeziehung zu erstellen. Zusätzlich muss der Steuerpflichtige sich „ernsthaft bemühen", die Angemessenheit der angeführten Verrechnungspreise zu begründen; werden die Vorschriften nicht erfüllt und so die Aufzeichnungsvorschriften und Mitwirkungspflichten verletzt, treten die in § 162 Abs. 3 und Abs. 4 AO genannten Rechtsfolgen ein.[47]

Es ist somit ersichtlich, dass der Finanzverwaltung hier ausreichende Mittel und Gesetzesgrundlagen zur Verfügung stehen, um Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen zu überwachen. Diese (gesetzlichen) Möglichkeiten wurden durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 noch erweitert, so insbesondere durch die Regelungen der §§ 3 Abs. 2 sowie Abs. 5 S. 2 Nr. 6 GAufzV. Aus Sicht des Verfassers hat die deutsche Finanzverwaltung aufgrund der genannten An-

36 Vgl. Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, S. 34.

37 Vgl. EuGH, 12.09.2006, Rs. C-196/04 – *Cadbury Schweppes* und *Cadbury Schweppes Overseas,* Rn. 55; erstaunlich ist aus Sicht des Verfassers daher umso mehr die (unscharf) vorgebrachte Kritik der Einschränkung des Merkmals der Steuerminderung als zwingenden Grund des Allgemeininteresses bei *Wolfgang Lasars,* Internationale Zusammenarbeit wider die Steuervermeidung, IStR 2006, 566 (567 f.).

38 Vgl. EuGH, 15.05.1997, Rs. C-250/95 – *Futura,* Rn. 26 f.

39 Vgl. *Harald Kuckhoff/Rolf Schreiber,* Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen aus Sicht der Betriebsprüfung, IStR 1999, 330 (332 f.).

40 So zuletzt der EuGH in: EuGH, 29.03.2007, Rs. C-347/04 – *Rewe Zentralfinanz,* Rn. 55.

41 Vgl. *Joachim Englisch,* Einige Schlussfolgerungen zur Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG – zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH in der Rs. SGI, IStR 2010, 139 (141).

42 Vgl. FG Düsseldorf, IStR 2008, 449 (452 ff.); Revision beim BFH unter Az. I R 26/08 eingelegt (in Bezug auf § 1 Abs. 1 AStG); mit ähnlichem Ergebnis: EuGH, 17.01.2008, Rs. C-105/07 – *Lammers & Van Cleef NV,* Rn. 32.

43 Vgl. Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27.3.2007, S. 84.

44 Vgl. EuGH, 28.10.1999, Rs. C-55/98 – *Vestergard,* Rn. 23.

45 Vgl. EuGH, 15.05.1997, Rs. C-250/95 – *Futura,* Rn. 26.

46 Weiter konkretisiert durch BMF-Schreiben v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570.

47 Vgl. *Thomas Rolf,* Europarechtswidrigkeit der Besteuerung von Funktionsverlagerungen, IStR 2009, 152 (155).

spruchsgrundlagen ausreichende Möglichkeiten zur wirksamen Steuerkontrolle. Durch den EuGH wurde ebenso hierzu ausgeführt, dass der Rechtfertigungsgrund der wirksamen Steuerkontrolle keine steuerliche Regelung erlaubt, welche danach differenziert, ob ein Steuerpflichtiger eine Niederlassung im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat begründet.[48] Der Rechtfertigungsgrund einer wirksamen Steuerkontrolle greift hier somit nicht.

(3) Steuerliche Kohärenz

Ein weiterer in der EuGH-Rechtsprechung[49] stetig aufgezeigter Rechtfertigungsgrund ist die steuerliche Kohärenz, d. h. die Wechselbeziehung zwischen der Pflicht zur Steuerentrichtung und die Abzugsfähigkeit von Verlusten o. Ä., vorausgesetzt, dass zwischen der Abzugsfähigkeit und der Besteuerung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.[50] Diese Argumentation einer Kohärenz greift die Gesetzesbegründung auf und führt an, dass zwar eine Funktionsverlagerung ins Ausland einen steuerlichen Nachteil bedeute, aufgrund anderer steuerlicher Vorschriften (vor allem im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung) jedoch eine Funktionsverlagerung ins Inland einen steuerlichen Vorteil bewirken könne. Daher stünden sich – ganz i. S. d. steuerlichen Kohärenz – „fiskalische Vor- und Nachteile" gegenüber.[51] Dieser Argumentation ist jedoch zu entgegnen, dass, selbst wenn eine solche (umfassende) Kohärenz zwischen „fiskalischen Vor- und Nachteilen" der Funktionsverlagerungen ins Ausland bzw. aus dem Ausland nach Deutschland tatsächlich bestünde, in jedem Fall der notwendige unmittelbare Zusammenhang fehlt.[52] Das Merkmal des unmittelbaren Zusammenhangs wird im Sinne einer strengen Wechselbeziehung verstanden.[53] Eine solche strenge Wechselbeziehung besteht zwischen der definitiven Besteuerung einer Funktionsverlagerung ins steuerliche Ausland und steuerlichen Vorteilen einer potenziellen Verlagerung von unternehmerischen Funktionen ins Inland gerade nicht.

Ebenso ist anzuführen, dass in ständiger Rechtsprechung der EuGH bestätigt, dass eine Verletzung der Grundfreiheiten nicht dadurch gerechtfertigt werden kann, dass einer steuerlich nachteiligen Behandlung eine steuerliche Vergünstigung gegenüber steht, selbst wenn diese tatsächlich vorhanden wäre.[54] Eine Rechtfertigung aufgrund der steuerlichen Kohärenz ist somit zu verneinen.

(4) Wirtschaftliche Gründe, insbesondere Sicherung von Steuereinnahmen

Laut Gesetzesbegründung sei es unberechtigt, dass in Deutschland geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige finanzielle Vorteile und Werte in einen anderen Staat verlagert werden bzw. dort genutzt werden, ohne dass der deutsche Fiskus hierfür einen finanziellen Ausgleich erhält. Die Besteuerung der Funktionsverlagerung solle nun dieses unberechtigte Ungleichgewicht „korrigieren".[55] Diese Argumentation greift hier nicht, da in der ständigen Rechtsprechung des EuGH eine Minderung der fiskalischen Einnahmen regelmäßig kein zwingender Grund des Allgemeininteresses ist.[56] Insbesondere führt die Gesetzesbegründung an, dass die Gesetzesänderungen und Verordnungen zur Besteuerung der Funktionsverlagerung nicht nur die oben angesprochene (vermeintlich) gerechtfertigte Korrektur bewirken, sondern auch zu einer (steuerlichen) Gegenfinanzierung genutzt werden sollen.[57] Aus der Sicht des deutschen Fiskus mag dies nachvollziehbar sein, jedoch kann die Sicherung von Fiskaleinnahmen nicht als Rechtfertigungsgrund für eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit vorgebracht werden.[58]

(5) Möglichkeit des Rechtsschutzes für den Steuerpflichtigen

Ferner wird in der Gesetzesbegründung angeführt, dass im Falle eines Besteuerungskonflikts die zur Verfügung stehenden Rechtsmittel eingreifen. In Voraussicht auf zu erwartende Verständigungs- und Schiedsverfahren seien beim Bundeszentralamt für Steuern zusätzliche Personalkapazitäten aufgebaut worden.[59] Die Annahme, dass einem Steuerpflichtigen Rechtsmittel zur Verfügung stehen, um gegen einen unrechtmäßigen Besteuerungsvorgang Einspruch zu erheben, kann keinen Rechtfertigungsgrund für die Einschränkung der Grundfreiheiten darstellen. Unter dieser Prämisse wäre anderenfalls jegliche Art der Besteuerung gerechtfertigt, da stets Rechtsmittel zur Verfügung stehen würden. Der Hinweis, dass für Schieds- und Verständigungsverfahren zusätzliche Personalkapazitäten zur Verfügung stünden, ist aus Sicht des Verfassers nicht nur sachfremd, sondern auch ein klares Indiz dafür, dass der Gesetzgeber die (offensichtliche) Streitanfälligkeit dieser Norm und die daraus resultierenden Verfahren scheinbar billigend zur Kenntnis nimmt.[60]

48 Vgl. EuGH, 29.03.1997, Rs. C-357/04 – *Rewe Zentralfinanz,* Rn. 55.

49 Vgl. EuGH, 28.01.1992, Rs. C-300/90 – *Kommission/Belgien,* Rn. 14 ff.; EuGH, 11.08.1995, Rs. C-80/95 – *Wielockx,* Rn. 23 ff.

50 Vgl. EuGH, 03.10.2002, Rs. C-136/00 – *Danner,* Rn. 36 f. sowie ausführlich: *Axel Cordewener,* Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 958 ff.

51 Vgl. Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, S. 86.

52 Vgl. BFH, DB 2001, 1648 (1649); IStR 2001, 509 (509) (hier bzgl. des § 1 AStG).

53 Vgl. *Jacobs* (Fn. 7), S. 224.

54 Vgl. EuGH, 20.06.2002, Rs. C-385/00 – *de Groot,* Rn. 97; zu einer vergleichbaren belgischen Norm: vgl. EuGH, 21.01.2010, Rs. C-311/08 – *SGI,* Rn. 52 f.

55 Vgl. die Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, S. 84 f.

56 Vgl. z. B. EuGH, 06.06.2000, Rs. C-35/98 – *Verkooijen,* Rn. 48.

57 Vgl. Gesetzesbegründung zur UntStRefG 2008 (inkl. Schätzung der Mehreinnahmen), BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, S. 34 ff., 84 f.

58 Vgl. z. B. EuGH, 07.09.2004, Rs. C-319/02 – *Manninen,* Rn. 49.

59 Vgl. Gesetzesbegründung zum UntStRefG 2008, BT-Drs. 16/4841 v. 27.03.2007, S. 85 ff.

60 Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert,* in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Fn. 29), § 1 AStG Rn. 30 f.

c) Zwischenergebnis

Insgesamt ist hier kein Rechtfertigungsgrund festzustellen, welcher eine Einschränkung der Niederlassungsfreiheit durch den § 1 Abs. 3 AStG und die FktVerlV rechtfertigen könnte. Die Besteuerung der Funktionsverlagerung verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit.

3. Kapitalverkehrsfreiheit

Jegliche unverhältnismäßige Beschränkungen des Kapital- und Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten der Union und zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten sind nach Art. 63 AEUV verboten. Im Allgemeinen umfasst die Kapitalverkehrsfreiheit jede grenzüberschreitende Übertragung von Geld- und Sachkapital.[61] Eine Funktionsverlagerung beinhaltet zwangsläufig auch eine Übertragung von Kapital bzw. Geld- und Sachwerten über die Grenze eines Staates hinaus. Somit kann die Besteuerung der Funktionsverlagerung grundsätzlich eine Unternehmung davon abhalten, diese Verlagerung durchzuführen. Die Funktionsverlagerung wird dadurch in jedem Fall – unabhängig von den konkreten Besteuerungsfolgen – weniger attraktiv, so dass diese auf eine (mögliche) Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit geprüft werden müsste. Diese Prüfung durch den EuGH erfolgt bei (nationalen) Steuernormen grundsätzlich sowohl im Hinblick auf die Niederlassungs- als auch auf die Kapitalverkehrsfreiheit.[62] Jedoch betreffen nach EuGH-Rechtsprechung nationale Steuerrechtsnormen, welche nur die Beziehungen zwischen Gesellschaften einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend die Niederlassungsfreiheit.[63]

Des Weiteren wird im Fall von Steuernormen, welche sowohl unter die Niederlassungs- als auch die Kapitalverkehrsfreiheit fallen, eine Beschränkung des Kapitalverkehrs durch den EuGH als eine „unvermeidbare Konsequenz" der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit betrachtet.[64] Daher kann hier eine weitere Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit unterbleiben.

IV. Schlussbetrachtungen

Im Zuge der Globalisierung sind Unternehmen vielerlei Größe gehalten, ihre Struktur sich verändernden Märkten stetig anzupassen. Diese Verlagerung ganzer Unternehmensfunktionen stellt einen (außen-) steuerrechtlich höchst anspruchsvollen Vorgang dar. Unverkennbar ist in der gesetzlichen Umsetzung der Besteuerung einer Funktionsverlagerung die Intention der Legislative zu erkennen, einen substanziellen Verlust von Steuersubstrat durch missbräuchliche Strukturierung von Funktionsverlagerungen zu verhindern. Doch auch außensteuerrechtliche Vorschriften müssen den Anforderungen der europäischen Grundfreiheiten genügen; diese Bedingung ist nicht erfüllt worden.

Nach der hier vertretenen Ansicht ist die gesetzliche Ausgestaltung der Besteuerung der Funktionsverlagerung mit dem Europarecht unvereinbar. Der gegenteiligen Ansicht des BMF[65] kann nicht gefolgt werden. Die Besteuerung der Funktionsverlagerung i. S. d. § 1 Abs. 1 i. V. m. Abs. 3 AStG verstößt in der Gesamtschau gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit.

61 Vgl. EuGH, 06.03.2007, Rs C-292/04 – *Meilike,* Rn. 23.

62 Vgl. EuGH, 12.12.2006, Rs. C-446/04 – *Test Claimants in the FII Group Litigation,* Rn. 63 ff.

63 Vgl. *Rolf,* (Fn. 47), IStR 2009, 152 (156).

64 Vgl. EuGH, 29.03.2007, Rs. C-347/04 – *Rewe Zentralfinanz,* Rn. 55.

65 Vgl. die Begründung zur FktVerlV, BR-Drs. 352/08 v. 23.05.2008, S. 2 und 10.