

FG München: Schachtelstrafe bei Gewinnkorrekturen nach Verständigungsverfahren

Eine aus einem internationalen Verständigungsverfahren resultierende Gewinnminderung einer inländischen Muttergesellschaft für Überpreislieferungen an eine ausländische Tochtergesellschaft führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung und in der Folge zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben im Sinne des § 8b Abs. 5 KStG. Die Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG wird nicht durch das EU-Schiedsübereinkommen gesperrt.

FG München, Gerichtsbescheid vom 22.05.2023, 7 K 2545/19; BFH-anhängig: I R 39/23

Sachverhalt



Führen Gewinnminderungen, die auf zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren nach Übereinkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen beruhen, zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG?

Strittig ist, ob Gewinnminderungen, die auf zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen (SchÜ) beruhen, zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 KStG führen können.

Die Klägerin war eine inländische Muttergesellschaft mit ausländischen Tochtergesellschaften. Die deutsche Finanzverwaltung hielt die von der inländischen Muttergesellschaft in Rechnung gestellten Verrechnungspreise für unangemessen niedrig. Dies führte in Deutschland zu Gewinnerhöhungen. Zur Beseitigung der dadurch entstandenen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung beantragten die Klägerin und die Finanzverwaltung die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nach dem anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen bzw. nach dem EU-Schiedsübereinkommen. Die Verständigungslösung führte für das Streitjahr zu einer Gewinnminderung bei der inländischen Muttergesellschaft. Nach der Finanzverwaltung seien die von der inländischen Muttergesellschaft an die Vertriebsgesellschaften nicht zurückgezahlten Beträge (Umsatzerlöse) im ersten Schritt innerhalb der Bilanz in Beteiligungserträge (erhaltene verdeckte Gewinnausschüttungen) umzuqualifizieren. Im zweiten Schritt habe dann auf Ebene der Einkommensermittlung eine außerbilanzielle Abrechnung gemäß § 8b Abs. 1 KStG und daneben eine außerbilanzielle Zurechnung i.H.v. 5% der Beteiligungserträge als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu erfolgen.

Nach Auffassung der inländischen Muttergesellschaft liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG nicht vor, da die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung eine Korrektur sui generis sei und der Ansatz von 5% des Korrekturbetrages gegen die Verständigungsvereinbarung verstoße, da so keine volle Beseitigung der Doppelbesteuerung erfolgen würde.

Entscheidung

Das FG folgt der Auffassung des Finanzamts und kommt zu dem Ergebnis, dass die

Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Schachtelstrafe i.S.d. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG erfüllt sind.

Kein Vorrang von Verwaltungsabkommen (Verständigungen)

Das EU-Schiedsübereinkommen stellt ein multilaterales völkerrechtliches Abkommen der EU-Staaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung dar, welche aus Gewinnberichtigungen von verbundenen Unternehmen resultiert. Ihm stehe der höhere Rang des Europarechts nicht zu. Jedoch genieße es aufgrund seiner innerstaatlichen Umsetzung als völkerrechtlicher Vertrag im Sinne des § 2 Abs. 1 AO Vorrang vor den Steuergesetzen. Dies gelte jedoch nicht für die einzelnen Verständigungen, welche in der Umsetzung nach Maßgabe des EU-Schiedsübereinkommens durch die Finanzverwaltungen der beteiligten Vertragsstaaten getroffen werden, da Verwaltungsabkommen (vgl. Art. 59 Abs. 2 S. 2 GG) von § 2 Abs. 1 AO nicht erfasst sind und innerstaatlichen Gesetzen niemals vorgehen können.

Anwendung von innerstaatlichen Korrektornormen

Nach dem FG regelt das EU-Schiedsübereinkommen nicht, wie die Verständigungslösungen innerstaatlich umzusetzen sind. Dies gelte analog auch für Verrechnungspreiskorrekturen nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.

Als Rechtsgrundlage für eine Gewinnkorrektur auf der Grundlage des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA kommen dabei nach dem FG im nationalen Recht u.a. die Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG), verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG) oder § 1 AStG in Betracht. Ist nach diesen Vorschriften eine Korrektur aufgrund unangemessener Verrechnungspreise durchzuführen, ergebe sich aus innerstaatlichem Recht die konkrete Methodik der Berichtigung.

Keine Schrankenwirkung des EU-Schiedsübereinkommens

Das FG weist daraufhin, dass DBA-rechtliche Regelungen zur Gewinnabgrenzung von verbundenen Unternehmen als Ausprägung der sog. Schrankenwirkung des Abkommens weitergehende, innerstaatlich zulässige Korrekturmöglichkeiten sperren (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.2012, I R 75/11). So entfalten die abkommensrechtlichen Regelungen zur Gewinnabgrenzung bei verbundenen Unternehmen z.B. eine Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG bei Annahme einer vGA unterworfen sind (bestätigt durch BFH-Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16).

Nach dem FG kann im Streitfall allerdings offenbleiben, ob und in welchem Umfang Art. 12, 14 SchÜ nationale Regelungen sperren, die einer vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung von Gewinnen im Sinne dieser Vorschrift entgegenstehen. Die Vorschrift des § 8b Abs. 5 KStG hebe nach seinem Regelungsgehalt nicht die Steuerfreiheit von Bezügen nach § 8b Abs. 1 KStG auf, sondern regele die Abzugsfähigkeit von (pauschalieren) Aufwendungen, die im Zusammenhang mit diesen Bezügen stehen. Folglich lässt die Vorschrift nach dem FG auch eine Gewinnminderung, die mit dem Ziel der Beseitigung einer Doppelbesteuerung nach Art. 14 SchÜ erfolgt, unberührt.

Auch keine Schrankenwirkung des § 175a AO

Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass § 175a AO die Änderung eines Steuerbescheids nur insoweit gestattet, als dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung geboten ist und damit § 8b Abs. 5 KStG nicht zur Anwendung kommt. Hingegen hat nach dem FG § 175a AO nur bestandsdurchbrechende Wirkung. Diese Vorschrift stelle aber keine materiell-rechtliche Grundlage für die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung dar. Im Übrigen komme § 175a AO im Streitfall nicht zur Anwendung, da der Bescheid gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert worden sei.

Tatbestandsvoraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG sind erfüllt

Im Streitfall seien die Voraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG erfüllt.

Nach Maßgabe der Verständigungen erfolgten durch die ausländischen Vertriebsgesellschaften Überzahlungen an die inländische Muttergesellschaft. Da keine Rückzahlungsverpflichtungen vereinbart wurden, liegen verdeckte Gewinnausschüttungen vor, welche auf Ebene der inländischen Muttergesellschaft als Bezug im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG zu qualifizieren sind. § 8b Abs. 5 KStG komme auf diese Bezüge auch zur Anwendung, da § 8b Abs. 5 KStG nach seinem Wortlaut auch nicht danach unterscheidet, aus welchem Rechtsgrund (Steuerbefreiung aus § 8b Abs. KStG oder aus den jeweiligen Verständigungsvereinbarungen i.V.m. Art. 14 SchÜ) die Bezüge im Sinne des § 8b Abs. 1

KStG bei der Ermittlung außer Ansatz geblieben sind.

Betroffene Norm

§ 8b Abs. 5 S. 1 KStG

Streitjahr: 2008

Fundstelle

FG München, Gerichtsbescheid vom 22.05.2023, 7 K 2545/19; BFH-anhängig: I R 39/23

Anmerkungen

Praxishinweise

Das FG weist im o.g. Gerichtsbescheid darauf hin, dass es offenbleiben kann, ob im Streitfall keine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben wäre, sofern die Klägerin und die ausländischen Vertriebsgesellschaften vorab – zusammen mit der Vereinbarung von Verrechnungspreisen – Regelungen getroffen hätten, wonach im Falle von Verrechnungspreiskorrekturen automatisch eine Rückzahlung der überzahlten Preise durch die Klägerin an die Vertriebsgesellschaft zu erfolgen habe. Ggfs. könnte in der Praxis im Vorfeld eine vertragliche Preisberichtigungsklausel erwogen werden, die beispielsweise zur Anwendung kommt, wenn die Verrechnungspreise im Rahmen eines Verständigungsverfahrens als überhöht eingestuft worden sind. Ggfs. kann auch noch im Rahmen einer Betriebsprüfung/ Verständigungsverfahren auf eine bilanzielle Korrektur zur Beseitigung der Doppelbesteuerung hingewirkt werden.

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 11.10.2012, I R 75/11, BStBl. II 2013, S. 1046, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, BStBl. II 2019, S. 394, siehe [Deloitte Tax News](#)

Ihre Ansprechpartnerin

Denise Käshammer

Senior Manager

dkaeshammer@deloitte.de

Tel.: +4989290368711

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.