

FG Hamburg: Umsatzabhängige Konzernumlage als verdeckte Gewinnausschüttung

Eine rein umsatzabhängige und in mehreren Jahren nicht kostendeckende Konzernumlage stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, da beide Vertragsparteien, also sowohl die inländische Tochter- als auch die inländische Muttergesellschaft eine derartige Absprache nicht getroffen hätten, wenn sie fremde Dritte gewesen wären.

Sachverhalt

Streitig ist, ob die Zahlung einer Konzernumlage zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führt.

Eine inländische Tochtergesellschaft in der Rechtsform einer GmbH leistete an ihre inländische Muttergesellschaft (ebenfalls eine GmbH) Zahlungen für einen umfangreichen Katalog von Dienstleistungen, die die Muttergesellschaft gegenüber ihrer Tochtergesellschaft erbrachte. Die Konzernumlage war in voller Höhe vom Umsatz der Tochtergesellschaft abhängig und die tatsächlich angefallenen Kosten wurden nicht berücksichtigt. Die gezahlte Umlage war in drei von vier Streitjahren nicht kostendeckend, d.h. die Tochtergesellschaft hat die Leistungen in diesen Jahren verbilligt bezogen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine vGA in Höhe der gezahlten Konzernumlage vor (vgl. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG).

Entscheidung

Auch das FG kommt zu dem Ergebnis, dass die gezahlte Konzernumlage in voller Höhe zu einer vGA führt und deshalb außerbilanziell hinzuzurechnen ist.

Zahlung der Konzernumlage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst

Das FG bestätigt zunächst, dass der zugrundeliegende Dienstleistungsvertrag klar, eindeutig und im Voraus getroffen worden ist. Allerdings sei die Zahlung der Konzernumlage durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da fremde Dritte sich auf eine derartige Absprache, nämlich einer rein umsatzabhängigen Vergütung, die gänzlich von dem tatsächlichen Aufwand für die erbrachten Dienstleistungen abgekoppelt ist, nicht eingelassen hätten.

Das FG betont, dass beide Vertragsparteien (also sowohl Tochter- als auch die Muttergesellschaft) eine derartige Absprache nicht getroffen hätten, wenn sie fremde Dritte gewesen wären. Ein fremder Dritter als Dienstleister hätte kein Entgelt vereinbart, das vollständig an den von ihm nicht beeinflussbaren Umsatz des Dienstleistungsempfängers anknüpft und das in keiner Weise gewährleistet, dass die Kosten gedeckt werden, geschweige denn ein angemessener Gewinnaufschlag ermöglicht wird. Auch ein fremder Dritter als Dienstleistungsempfänger hätte sich nach dem FG nicht auf diesen Vertrag eingelassen. Zwar sei die Regelung für die Tochtergesellschaft in drei von vier Streitjahren besonders günstig gewesen, bot jedoch auch das Risiko, dass das Entgelt bei höheren Umsätzen unangemessen ansteigt.

Das FG verweist in diesem Zusammenhang auf die BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.1989, I R 99/87 und vom 17.05.1995, I R 147/93), die besagt, dass sich ein fremder Dritter auf eine einseitig die Kapitalgesellschaft begünstigende Vereinbarung nicht einlassen würde. Des Weiteren bestätigt das FG die in der Literatur vertretene Auffassung, dass die steuerliche Anerkennung von Konzernumlagen voraussetzt, dass diese nach einem fremdüblichen Verteilungsschlüssel, der grundsätzlich auf die tatsächlich angefallenen Kosten und nicht auf pauschale Wertansätze abstellt, bemessen sind (vgl. Gosch in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 8 Rn. 945). Darüber hinaus verweist das FG auch auf die Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, die zwar im Streitfall mangels grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht unmittelbar Anwendung finden, aber nach dem FG für derartige Kostenumlagen auch verlangen würden, dass auf die budgetierten Kosten abzustellen sei (vgl. Kap. VIII, 8.29 f. der Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen der OECD 2017).

Gegen die Nichtzulassung der Revision hat die Klägerin Beschwerde eingelegt (BFH I B 34/21).

Betroffene Normen

§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG

Streitjahre 2010-2013

Anmerkungen

Nach dem BMF-Schreiben vom 30.12.1999 sollten Konzernumlagen zwischen international verbundenen Unternehmen nach den vom leistenden Unternehmen entstandenen Kosten bemessen werden. Ausdrücklich war auch nach dem BMF-Schreiben aus dem Jahr 1999 ein Gewinnaufschlag steuerlich nicht anzuerkennen. Mit BMF-Schreiben vom 05.07.2018 (siehe auch [Deloitte Tax News](#)) wurde allerdings das BMF-Schreiben vom 30.12.1999 mit bestimmten Übergangsregelungen aufgehoben. Nach dem aktuellen BMF-Schreiben gelten für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen die Grundsätze des Kapitels VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017. Nach dem sog. Marktpreiskonzept soll bei Kostenumlageverträgen nur noch ausnahmsweise auf Kosten zurückgegriffen werden. Die Beiträge der Parteien des Kostenumlagevertrags sollen vielmehr mit den Werten übereinstimmen, die unabhängige Unternehmen den Beiträgen unter vergleichbaren Umständen beigemessen hätten (vgl. auch Gosch in Gosch, Körperschaftsteuergesetz, § 8 KStG Rz. 948).

Fundstelle

FG Hamburg, Urteil vom 17.03.2021, [2 K 172/18](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 13.12.1989, I R 99/87, BStBl. II 1990, S. 454

BFH, Urteil vom 17.05.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, S. 204

BMF, Schreiben vom 30.12.1999, IV B4 – S 1341 – 14/99, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1999, S. 1122

BMF, Schreiben vom 05.07.2018, IV B5 – S 1341/0 :003, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 2018, S. 743, siehe [Deloitte Tax News](#)

OECD, [OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017](#), OECD Publishing, Paris, 2018.

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.