

Körperschaftsteuer/Doppelbesteuerung Verdeckte Gewinnausschüttung: Sperrwirkung von Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 (Art. 9 Abs. 1 OECDMustAbk) gegenüber Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern

KStG 2002 § 8 Abs. 3 S. 2; DBA NLD 1959 Art. 6 Abs. 1; ;

Der abkommensrechtliche Grundsatz des "dealing at arm's length" (nach Art. 9 Abs. 1 OECDMustAbk, hier: nach Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959) entfaltet bei verbundenen Unternehmen eine Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung unterworfen sind.

[BFH Urteil v. 11.10.2012 – I R 75/11](#)

Vorinstanz:

[FG Hamburg v. 31.10.2011 – 6 K 179/10](#)

IStR 2012, 190

I. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, waren im Streitjahr 2004 Speditionsgeschäfte. Ihre Anteile wurden zu 100 v.H. von einer niederländischen Kapitalgesellschaft gehalten, der D-BV.

Mit Rechnung vom 31. Dezember 2004 machte die D-BV gegenüber der Klägerin Aufwendungen in Höhe von 70.826 € geltend; der Betrag wurde auf dem Konto "Verwaltungskosten" verbucht. Dieser Rechnung lag ein Vertrag über die konzerninterne Erbringung von Dienstleistungen gegen Kostenumlage zugrunde ("concern services cost-sharing agreement"). Der Vertrag war den Angaben der Klägerin zufolge bereits Ende des Jahres 2003 mündlich geschlossen und ist am 29. Dezember 2004 rückwirkend zum 1. Januar 2004 schriftlich fixiert worden. Die D-BV hatte sich darin gegenüber der Klägerin verpflichtet, eine Reihe verschiedener Dienstleistungen aus den Bereichen "Management", "Finance and Control" und "Information & Communication Technology ICT" zu erbringen. Die Leistungen sollten gegenüber der Klägerin jährlich im Nachhinein stunden- und abteilungsweise auf der Grundlage festgelegter Service-Raten abgerechnet werden ("all-inclusive fee per spent manhour per Concern Department"). Die Service-Raten sollten jährlich auf der Grundlage der budgetierten Kosten der einzelnen Konzern-Abteilungen (mit Ausnahme bestimmter, vertraglich festgelegter "shareholder costs") und unter Hinzurechnung eines allgemeinen, ebenfalls jährlich festzulegenden Aufschlags ermittelt werden, wobei dieser Aufschlag fremdüblich sein sollte ("at arm's length"). Für das Streitjahr wurde dieser Aufschlag für das "Management Department" und das "Finance and Control Department" jeweils auf 2 v.H. und für das "ICT-Department" auf 5 v.H. festgesetzt. Die sich daraus ergebenden Raten betragen dem Vertrag zufolge für das "Management Department" 161 € pro Stunde, für das "Finance and Control Department" 80 € pro Stunde und für das "ICT-Department" 77 € pro Stunde. Weiterhin war vorgesehen, dass am Jahresende die budgetierten Kosten mit den tatsächlichen Kosten der einzelnen Abteilungen verglichen und gegebenenfalls angepasst werden sollten. Schließlich verpflichtete sich die D-BV, jährliche Berichte über die für die Klägerin geleisteten Dienste zusammenzustellen; aus diesen Berichten sollte sich die konkrete Zuordnung der jeweiligen Kosten ergeben.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt) vertrat --unter Hinweis auf Tz. 6.1.1 der sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs-

und EU-Schiedsverfahren) im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12. April 2005 (BStBl I 2005, 570)-- die Auffassung, dass die Kostenumlage mangels wirksamer vorheriger Vereinbarung gemäß [§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes](#) (KStG 2002) als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu behandeln und das Einkommen der Klägerin für das Streitjahr deswegen um 70.826 € zu erhöhen sei.

Die Klage gegen die hiernach ergangenen geänderten Feststellungsbescheide über den verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer sowie den vortragsfähigen Gewerbeverlustrücktrag auf den 31. Dezember 2004 war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) Hamburg gab ihr mit Urteil [vom 31. Oktober 2011 6 K 179/10](#), abgedruckt in Internationales Steuerrecht (IStR) 2012, 190, statt.

II. Die Revision ist unbegründet.

1. Unter einer vGA i.S. des [§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG](#) 2002 ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß [§ 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes](#) 2002 i.V.m. [§ 8 Abs. 1 KStG](#) 2002 auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, vgl. seit Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteile vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545; vom 27. März 2001 I R 27/99, BFHE 195, 228, BStBl II 2002, 111, jeweils m.w.N.).

2. Das FG ist von diesen Grundsätzen ausgegangen. Es hat dabei unbeantwortet gelassen, ob in den von der Klägerin an die D-BV geleisteten Zahlungen vGA zu sehen sind, weil die mit der D-BV getroffenen vertraglichen Abmachungen den steuerlichen Anforderungen nicht genügten. Daran, dass dies der Fall ist, bestünden Bedenken, weil nach den Angaben der Klägerin zwar ursprünglich --Ende 2003-- eine mündlich getroffene Abmachung über die Kostenumlage getroffen worden sein soll, diese aber erst am 29. Dezember 2004 schriftlich und rückwirkend gefasst worden ist und weil erst in dieser schriftlichen Fassung entsprechende Spezifikationen der Umlage enthalten sind. Das FG hat entsprechende Überlegungen aber zurückgestellt, weil die einschlägigen Sonderbedingungen zur Annahme einer vGA zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter infolge der abkommensrechtlichen Sperrwirkung des Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 (BGBl II 1960, 1781, BStBl I 1960, 381) --DBA-Niederlande 1959-- ohnehin unanwendbar blieben. Letzterem ist beizupflichten (ebenso z.B. [FG Köln, Urteil vom 22. August 2007 13 K 647/03](#), Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 161; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 16.289 ff. und 18.87; Kluge, Das Internationale Steuerrecht, 4. Aufl., Rz S 121; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 188 ff.; derselbe in Carlé/Stahl/Strahl [Hrsg.], Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn, 2005, S. 391, 402; Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu [§ 8 KStG](#) Rz 31a und 173; Böhmer, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei beherrschenden Gesellschaftern, 2011, S. 287 ff.; Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 9 Rz 27; Oestreicher in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 9 Rz 20; H. Becker in

Gosch/Kroppen/ Grotherr, DBA, Art. 9 Rz 85 ff.; K. Becker in Haase, AStG/DBA Art. 9 MA Rz 10; Baumhoff/Greiner, IStR 2008, 353; Mank/ Nientimp, Der Betrieb 2007, 2163; Rasch, Internationale Wirtschafts-Briefe 2012, 198; Hahn, jurisPR-SteuerR 14/2012 Anm. 2; anders z.B. Wassermeyer, Doppelbesteuerung, MA Art. 9 Rz 44, 128; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 120 ff.; Baumhoff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, DBA Deutschland-Schweiz, Art. 9 Rz 220 f.; Chebounov, IStR 2002, 586, 590; Kempermann, Finanz-Rundschau 2006, 506).

a) Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 entspricht in den hier maßgebenden Passagen weitgehend Art. 9 Abs. 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development --OECD-Musterabkommen (OECDMustAbk)-- und enthält --mit [§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG](#) 2002 inhaltlich vergleichbare-- Gewinnkorrekturvorschriften für untereinander verbundene Unternehmen ("dealing at arm's length"; s. auch Art. 5 Abs. 2 DBA-Niederlande 1959; Art. 7 Abs. 2 OECDMustAbk): Wenn ein Unternehmen eines der Vertragsstaaten vermöge seiner Beteiligung an der Geschäftsführung oder im finanziellen Aufbau eines Unternehmens des anderen Staates mit diesem Unternehmen wirtschaftliche oder finanzielle Bedingungen vereinbart oder ihm solche auferlegt, die von denjenigen abweichen, die mit einem unabhängigen Unternehmen vereinbart würden, so dürfen Einkünfte, die eines der beiden Unternehmen üblicherweise erzielt hätte, aber wegen dieser Bedingungen nicht erzielt hat, den Einkünften dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Als solche bestimmt die Abkommensvorschrift den Fremdvergleichsmaßstab zwar konstitutiv. Sie erfordert allerdings eine innerstaatliche Rechtsgrundlage, die ihrerseits die Gewinnkorrektur nach Maßgabe des Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 ermöglicht; die Regelung dient --als abkommensrechtliche Vorschrift-- der Gewinnabgrenzung, nicht aber der (unmittelbaren) Gewinnkorrektur (keine sog. "self executing-Wirkung"). Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 legt also nur den "Rahmen" und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest. Zugleich kommt der Vorschrift als Ausprägung der sog. Schrankenwirkung des Abkommens begrenzende Wirkung zu: Auch wenn Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 Korrekturmöglichkeiten des Anwenderstaates nicht schafft, so "sperrt" sie für ihren Anwendungsbereich doch weitergehende, innerstaatlich zulässige Korrekturmöglichkeiten jenes Staates.

b) Die sog. Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter scheiden damit als Korrektiv im Rahmen des Fremdvergleichs, der nach Maßgabe von [§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG](#) 2002 als der einschlägigen innerstaatlichen Korrekturvorschrift anzustellen ist, aus. Denn Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 verknüpft die Korrektur mit den "wirtschaftlichen oder finanziellen Bedingungen", welche das abhängige Unternehmen mit dem an ihm beteiligten Unternehmen vermöge dessen Beteiligung vereinbart hat oder die ihm auferlegt worden sind. Die Beteiligungsverhältnisse an der Geschäftsführung oder am finanziellen Aufbau in diesem Sinne sind --in Einklang mit den "kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen" in Art. 9 Abs. 1 OECDMustAbk (s. Mick in Wassermeyer, a.a.O., Art. 6 Niederlande Rz 15)-- sowohl schuldrechtlich --also "wirtschaftlich"-- als auch durch das Gesellschaftsverhältnis --nämlich "finanziell"-- veranlasste Verhältnisse. Letzteres --die Einbeziehung (auch) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verhältnisse-- verdeutlicht sich daran, dass gerade die Beteiligung des einen Unternehmens "im finanziellen Aufbau" des anderen Unternehmens, also die gesellschaftlichen Beteiligungsverhältnisse, den Fremdvergleich nach Art. 6 Abs. 1 DBA-Niederlande 1959 erzwingt; dafür, dass der im selben Absatz der Vorschrift zweifach verwendete Terminus des "Finanziellen" hier anders als dort zu verstehen wäre, ist nichts ersichtlich.

Die auf dieser Basis vereinbarten oder auferlegten Bedingungen sind an jenen Bedingungen zu "messen", die voneinander unabhängige Unternehmen miteinander vereinbart hätten. Das entspricht zwar im Kern dem Maßstab des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters bei der vGA. Anders als bei [§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG](#) 2002 sind aber nur diejenigen

- 11 (Sachverhalts-)Umstände einbezogen, welche sich auf die besagten "wirtschaftlichen oder finanziellen Bedingungen" auswirken, also die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten berühren; eine Gewinnkorrektur, die sich nicht nur auf die Angemessenheit (Höhe) des Vereinbarten erstreckt, sondern --in einem zweistufigen Vorgehen-- gleichermaßen auf dessen "Grund" (Üblichkeit, Ernsthaftigkeit), ist den Vergleichsmaßstäben des "dealing at arm's length" fremd. Diese Vergleichsmaßstäbe sind --schon um mangels einer entsprechenden Gegenkorrektur andernfalls drohenden doppelten Besteuerungen sowohl in dem einen wie in dem anderen Vertragsstaat vorzubeugen-- einem abkommenseigenen und damit einheitlichen Begriffsverständnis unterworfen, der innerstaatlichen Modifikationen des Fremdvergleichsbegriffs ex ante entgegensteht. Dem lässt sich nicht entgegenhalten, durch das Geschäftsverhältnis veranlasste Beziehungen entzögen sich von vornherein einem Fremdvergleich und damit dem Regelungsbereich von Art. 9 Abs. 1 OECDMustAbk. Vielmehr ist es gerade Aufgabe des Fremdvergleichs, den gesellschaftsrechtlich von dem schuldrechtlich veranlassten Gestaltungsbereich zu trennen. Dass die äußere --schuldrechtliche-- "Hülle" einer Rechtsbeziehung losgelöst von der dahinterstehenden Motivlage ("form over substance") die Grundlage für einen Fremdvergleich darstellen kann, bezeugt im Übrigen gerade das innerstaatliche Recht, beispielsweise in § 1 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) --AStG-- i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) sowie § 8b Abs. 3 Sätze 4 bis 8 KStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes --JStG-- 2008 vom 20. Dezember 2007 --BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218-- (zutreffend Böhmer, a.a.O., S. 298 f.; s. demgegenüber abgrenzend zum Verständnis einer "echten Geschäftsbeziehung" i.S. von § 1 AStG a.F. Senatsurteil vom 23. Juni 2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895, m.w.N.). Lediglich "Scheingeschäfte" im formalen Gewand einer schuldrechtlichen Vereinbarung können davon auszunehmen sein. Im Einzelnen kann das aber im Streitfall dahinstehen, weil der vom FG festgestellte Sachverhalt dafür keinen Anhaltspunkt vermittelt.
- 12 Bestätigt wird dieses Ergebnis zum einen durch solche Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, welche explizit einen Vorbehalt für innerstaatlich weiterreichende Fremdvergleichskorrekturen vorsehen (z.B. Prot. Nr. 7 zu Art. 9 DBA-USA 2006), und zum anderen durch die neuen Entwicklungen im Zusammenhang mit dem sog. "Authorised OECD Approach" (AOA), wonach international-abkommensrechtlich ein Gleichlauf der Grundsätze des "dealing at arm's length" nach Art. 9 Abs. 1 OECDMustAbk (für Kapitalgesellschaften) einerseits und Art. 7 Abs. 2 OECDMustAbk (für Betriebsstätten) andererseits angestrebt wird (s. zur geplanten Umsetzung dieser Entwicklungen in innerstaatliches Recht derzeit § 1 Abs. 3 bis 6 AStG im Entwurf eines JStG 2013, BRDrucks 302/12, S. 100 ff.). Die damit beabsichtigte "virtuell-fiktive" Durchbrechung des Einheitsunternehmens und dessen steuerliche Aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte für Zwecke des Fremdvergleichs setzt indes in keinem Fall auf irgendwelchen Sonderbedingungen der hier behandelten Art auf; sie betrifft gleichermaßen allein die (kaufmännische oder finanzielle) Angemessenheit der Geschäftsbeziehungen.
- 13 3. Da die Angemessenheit der der Klägerin auferlegten Kostenumlage unter den Beteiligten auf der Basis der dazu tatrichterlich getroffenen Feststellungen (zwischenzeitlich) unstreitig ist und sich auch nichts für die gegenteilige Annahme ergibt, ist das Urteil der Vorinstanz zu bestätigen.