

FG Münster Urteil v. 07.12.2016 – 13 K 4037/13 K,F

Körperschaften Bestimmung des Fremdvergleichspreises von Darlehenszinsen, verdeckte Gewinnausschüttung

AO § 162; FGO § 96 Abs 1 Satz 1 ; KStG § 8 Abs 3 Satz 2

1) Die anerkannten Standardmethoden zur Ermittlung von Fremdvergleichspreisen - die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode - sind gleichberechtigt nebeneinander anwendbar. Im finanzgerichtlichen Verfahren ist es Sache des Gerichts, die im Einzelfall geeignetste Methode zu bestimmen.

2) Für die Beurteilung, ob Darlehenszinsen, die an eine Schwestergesellschaft innerhalb des Konzernverbunds gezahlt werden, fremdüblich sind, ist die Kostenaufschlagsmethode geeignet.

3) Bei Vorliegen der Schätzungsvoraussetzungen nach § 162 AO kann das Finanzgericht den Fremdvergleichspreis von Darlehenszinsen für Zwecke der Ermittlung einer verdeckten Gewinnausschüttung selbst schätzen.

FG Münster Urteil v. 07.12.2016 – 13 K 4037/13 K,F

Im Namen des Volkes

URTEIL

In dem Rechtsstreit

hat der 13. Senat in der Besetzung: Vorsitzender Richter am Finanzgericht ...
Richter am Finanzgericht ... Richter am Finanzgericht ... ehrenamtlicher Richter ...
ehrenamtlicher Richter ... auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom
07.12.2016 für Recht erkannt:

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die Angemessenheit von Zinszahlungen in den Streitjahren 2001 bis 2004.

Die Klägerin ist eine im Handelsregister des Amtsgerichts ... unter HRB ... eingetragene GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Verwaltung industrieller Beteiligungen ist. Sie wurde durch Gesellschaftsvertrag vom ... gegründet.

Die Klägerin war im Streitjahr 2004 ausweislich ihres Konzernabschlusses an ... Tochtergesellschaften im In- und Ausland direkt und indirekt zu 100 % oder mehrheitlich beteiligt. Es bestanden körperschaftsteuerliche Organschaftsverhältnisse zu einigen Tochtergesellschaften. Die Gesellschaftsanteile der Klägerin hielt zu 100 % die Y., Niederlande (im Folgenden: „Y.“). Die Y. ist eine international tätige Industrieholding mit zwei Tätigkeitsfeldern „Technik 1“ und „Technik 2“. Eine weitere Tochtergesellschaft der Y. und damit eine Schwestergesellschaft der Klägerin ist die Z., Niederlande (im Folgenden: „Z.“).

Die Z. reichte an die Klägerin seit dem Jahr 1997 fortlaufend verschiedene Darlehen aus, die eine Laufzeit von vier bis sieben Jahren – vorbehaltlich möglicher Sondertilgungen – aufwiesen. Die Zinssätze betragen zwischen 4,375 % und 6,45 %. Die Verträge waren schriftlich abgeschlossen. In den Akten befinden sich Darlehensverträge, deren Inhalt überwiegend identisch ist

[...]

In einigen Verträgen war in § 6 vermerkt, dass das Darlehen zur Finanzierung eines bestimmten Beteiligungserwerbs diente. Der oben zitierte § 6 war dann § 7. Die in dem oben zitierten Text jeweils unterstrichenen Informationen variierten in den aktenkundigen Verträgen wie folgt (wobei „I.R.S.“ für „Interest Rate Swap“ steht):

Lfd. Nr.	Datum	Darlehensbetrag	Zinssatz in %	Laufzeit in Jahren	Sondertilgung möglich
1	15.4.2003	EUR...	4,75	4	unbegrenzt
2	14.4.2003	EUR...	4,85	5	unbegrenzt
3	30.8.2002	EUR...	5,675	7	10 % pro Jahr
4	5.8.2002	EUR...	5,8	6	10 % pro Jahr
5	27.6.2002	EUR...	6,0	6	10 % pro Jahr

6	21.6.2002	EUR...	6,0	6	10 % pro Jahr
7	26.4.2002	EUR...	6,25	6	10 % pro Jahr
8	21.3.2002	EUR...	6,0	4	unbegrenzt
9	31.1.2002	EUR...	5,5	4	unbegrenzt
10	6.2.2002	EUR...	5,5	3	unbegrenzt
11	30.1.2002	EUR...	5,9	6	10 % pro Jahr
12	3.1.2002	EUR...	5,85	6	10 % pro Jahr
13	11.12.2001	EUR...	5,375	3	unbegrenzt
14	8.11.2001	EUR...	5,25	6	10 % pro Jahr
15	17.7.2001	DM ...	6,05	6	10 % pro Jahr
16	28.6.2001	DM ...	5,975	6	10 % pro Jahr
17	28.4.2001	DM ...	6,15	6	10 % pro Jahr
18	26.1.2001	DM ...	6,2	7	10 % pro Jahr
19	30.1.2001	DM ...	6,0	6	10 % pro Jahr

20	25.4.2001	DM ...	6,1	6	10 % pro Jahr
21	12.1.2001	DM ...	6,1	6	10 % pro Jahr
22	28.12.2000	DM ...	6,1	6	10 % pro Jahr
23	23.11.2000	DM ...	6,2	unbestimmt	10 % pro Jahr
24	19.10.2000	DM ...	"IRS." +1	unbestimmt	unbegrenzt
25	2.10.2000	DM ...	6,45	6	10 % pro Jahr
26	20.11.1998	DM	6,0	4	10 % pro Jahr
27	20.11.1998	DM ...	5,8	3	10 % pro Jahr
28	17.6.2003	EUR...	4,375	5	10 % pro Jahr
29	12.6.2003	EUR...	3,9	3	10 % pro Jahr
30	1.12.2003	EUR...	Euribor +1,25	5	unbegrenzt
31	24.11.1998	DM ...	5,875	6	10 % pro Jahr
32	29.12.1997	NLG ...	6,0	unbestimmt	unbegrenzt

33	28.12.2004	EUR...	4,5	6	10 % pro Jahr
34	14.12.1998	DM ...	5,75	6,5	10 % pro Jahr
35	20.10.1998	DM ...	6,0	6	10 % pro Jahr
36	8.12.1998	DM ...	5,75	6	10 % pro Jahr
37	31.12.1999	DM ...	6,375	5	10 % pro Jahr
38	11.2.1999	DM ...	5,75	5	10 % pro Jahr
39	22.6.2000	DM ...	6,25	6	10 % pro Jahr
40	28.6.2000	DM ...	6,25	6	10 % pro Jahr
41	10.3.1999	DM ...	5,75	5,5	10 % pro Jahr
42	23.4.1999	DM ...	5,625	5	10 % pro Jahr
43	31.12.2004	EUR...	4,7	6	10 % pro Jahr
44	22.6.2000	DM ...	6,25	6	10 % pro Jahr
45	13.12.2004	EUR...	4,45	6	10 % pro Jahr

46	12.11.1999	DM ...	5,875	5	10 % pro Jahr
47	22.3.1999	DM ...	5,625	5	10 % pro Jahr
48	27.4.1999	DM ...	5,625	5	10 % pro Jahr
49	7.6.1999	DM ...	5,625	5	10 % pro Jahr
50	13.9.2004	EUR ...	4,75	5	10 % pro Jahr
51	20.8.1999	DM ...	5,875	5	10 % pro Jahr

Die Darlehensbeträge der ... Darlehen betragen in der Summe 7.027.284 EUR. Wegen der Einzelheiten wird auf die mit Schriftsatz vom 17.11.2016 vorgelegten Darlehensverträge verwiesen (Bl. 290 bis 393 der Gerichtsakte). Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass von der Möglichkeit einer Sicherheitengestellung nach § 5 der Verträge kein Gebrauch gemacht wurde.

Zudem führte die Z. gegenüber der Klägerin ein Kontokorrent-Darlehenskonto, welches mit 147.074 EUR zum 31.12.2001, 157.343 EUR zum 31.12.2002, 50.282 EUR zum 31.12.2003 und 148.830 EUR zum 31.12.2004 valutierte. Insgesamt betrug die Darlehensvaluta aus den genannten ... Darlehensverträgen sowie dem Kontokorrentdarlehen 4.400.700 EUR zum 31.12.2001, 5.383.477 EUR zum 31.12.2002, 3.791.449 EUR zum 31.12.2003 und 3.610.963 EUR zum 31.12.2004.

Aufgrund dieser Verbindlichkeiten entstand der Klägerin im Streitzeitraum ein Zinsaufwand gegenüber der Z. von 244.083 EUR im Jahr 2001, 304.054 EUR im Jahr 2002, 301.774 EUR im Jahr 2003 und 197.788 EUR im Jahr 2004.

Die Z. finanzierte die von ihr ausgereichten Darlehen sowohl durch Fremd- als auch durch Eigenkapital. Ausweislich der von ihr erstellten Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen, welche der Beklagte in Übersetzung mit Schriftsatz vom 17.11.2016 vorgelegt hat, erwirtschaftete die Z. folgende Zinserträge und hatte folgende Zinsaufwendungen:

--	--	--	--	--

	2001	2002	2003	2004
Zinserträge verbund. Unternehmen	577.322	678.178	662.133	526.547
Zinserträge Banken	2.344	31.321	40.095	58.462
Zwischensumme	<u>579.666</u>	<u>709.499</u>	<u>702.228</u>	<u>585.009</u>
Zinsaufwand verbund. Untern.	0	1.601	19.737	264.758
sonstiger Zinsaufwand	334.238	398.382	337.057	30.282
Zwischensumme	<u>334.238</u>	<u>399.983</u>	<u>356.794</u>	<u>295.040</u>
<i>Quote Ertrag/Aufwand in %</i>	<i>57,66</i>	<i>56,38</i>	<i>50,81</i>	<i>50,43</i>

Die Bilanzen der Z. enthielten u.a. folgende (ausgewählte) Kennzahlen:

	2001	2002	2003	2004
Eigenkapital	3.144.289	2.854.509	3.158.821	3.341.257
Bilanzsumme	10.000.878	12.192.776	10.678.168	8.855.589
<i>Quote in %</i>	<i>31,44</i>	<i>23,41</i>	<i>29,58</i>	<i>37,73</i>

Darüber hinaus nahm die Klägerin auch bei fremden Banken Fremdkapital auf. So nahm sie mit Vertrag vom 28.11.2003 einen „Kreditrahmen“ bei der Bank AG i.H.v. 323.800 EUR auf bis zum 12.10.2004. Der Kredit diente der

„Betriebsmittelfinanzierung im Teilkonzern X. GmbH, sowie für Aval-/Akkreditiv- als auch Derivate-Geschäft“. Die Sollzinsen betragen 5,75 % p.a. für die Inanspruchnahmen im Kontokorrent. Als Sicherheiten sah § 3 des Vertrags eine unbefristete selbstschuldnerische Höchstbetragsbürgschaft der Y. von 323.800 EUR vor, wobei wegen der Einzelheiten auf einen separaten Sicherheitenvertrag Bezug genommen wurde. Der Darlehensvertrag vom 28.11.2003 war von der Bank AG, der Klägerin und der Y. unterzeichnet. Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag verwiesen.

Darüber hinaus existieren weitere Darlehensverträge mit Banken, für welche die Y. ebenfalls Bürgschaften gab.

Die Klägerin reichte für den Streitzeitraum Körperschaftsteuererklärungen ein und erklärte einen Gesamtbetrag der Einkünfte von ./ 798.080 DM im Jahr 2001, ./ 62.156 EUR im Jahr 2002, 181.760 EUR im Jahr 2003 und 286.106 EUR im Jahr 2004. Ab dem Jahr 2003 beantragte sie eine Berücksichtigung ihrer Verlustvorträge, so dass sie ihr zu versteuerndes Einkommen mit 0 EUR im Jahr 2003 und 101.744 EUR im Jahr 2004 erklärte. Der Beklagte veranlagte die Klägerin zunächst überwiegend erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –. Die hierbei nicht streitigen Abweichungen ergaben sich u.a. aus den Ergebnissen der Organgesellschaften. Der Beklagte erließ Körperschaftsteuerbescheide, mit denen er die Körperschaftsteuer auf 0 EUR für die Jahre 2001 bis 2003 und 25.288 EUR für das Jahr 2004 festsetzte, sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer, mit denen er den Verlustvortrag gemäß § 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auf 1.206.570 DM (31.12.2001), 679.068 EUR (31.12.2002), 420.203 EUR (31.12.2003) und 235.840 EUR (31.12.2004) feststellte.

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... (im Folgenden: „GKBP“) führte bei der Klägerin in den Jahren 2006 und 2007 eine Betriebsprüfung u.a. wegen der Körperschaftsteuer der Streitjahre durch. Im Prüfungsbericht vom 17.1.2008 gelangten die Prüfer zu der Auffassung, bei der Klägerin hätten verdeckte Gewinnausschüttungen – vGA – zu Gunsten ihrer Schwestergesellschaft, der Z. vorgelegen. Die Klägerin habe nämlich zur Finanzierung von Beteiligungserwerben in erheblichem Umfang Darlehen der Z. in Anspruch genommen. Der hierfür gebuchte Zinsaufwand i.H.v. 244.083 EUR (2001), 304.054 EUR (2002), 301.774 EUR (2003) und 197.788 (2004) EUR sei jedoch überhöht gewesen. Es habe sich nämlich um Zinssätze zwischen 5,5 % und 6,3 % gehandelt.

Zum Nachweis ihrer jeweils monatlich gezahlten Zinsen habe die Klägerin Abrechnungen für den Monat Dezember der Jahre 2001 bis 2004 vorgelegt, nicht hingegen die einzelnen mit der Z. abgeschlossenen Darlehensverträge. Die Zinshöhe sei hiernach anhand des relevanten Euriborzinses für fünfjährige Darlehen zuzüglich einer Marge zur Abdeckung von Kosten und Risiken von 1,25 % ermittelt worden. Demgegenüber hätten die Zinsen für die von der Klägerin im Streitzeitraum aufgenommenen Darlehen bei Banken jeweils nur etwa 4,1 bis 3,6

% im Jahr 2002, 3,9 bis 2,9 % im Jahr 2003 und 3,6 bis 2,6 % im Jahr 2004 betragen. Diese Kredite von Banken seien auch nicht von untergeordneter Bedeutung gewesen, sondern die Darlehensbeträge hätten zwischen 317.460 und 793.650 EUR betragen. Dieser Vergleich zu Bankdarlehen zeige, dass die im Konzern gezahlten Zinsen zu hoch gewesen seien.

Die von der Klägerin gezahlten Zinsen seien zu überprüfen, weil die Niederlande Steuervergünstigungen für Konzernfinanzierungsgesellschaften anböten. Die Steuerbelastung belaufe sich bei voller Inanspruchnahme der Vergünstigungen auf nur etwa 7 % der Einkünfte („Niedrigsteuerland“). Die Überprüfung, ob die Zinsvereinbarungen einem Fremdvergleich standhielten, sei im Fall der Weiterleitung aufgenommenen Kreditmittel an eine verbundene Gesellschaft nur nach der Kostenaufschlagsmethode vorzunehmen (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 28.2.1990 I R 83/87, Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 160, 192, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1990, 649; Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 731 bis 756; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 1 AStG, Seite 832). Im Streitfall handle es sich zweifelsfrei um einen solchen Fall von Refinanzierungskrediten, da bei den Darlehensgewährungen im Unternehmensverbund der Dienstleistungscharakter im Vordergrund stehe; die Finanzierungsgesellschaft handle hingegen nicht als Bank und habe auch nicht die damit verbundenen Kosten. Die jährlichen Personal- und Sachkosten der Z. seien gering. Vielmehr handle die Finanzierungsgesellschaft wirtschaftlich als Agent bzw. Kommissionär, so dass auch nach Verwaltungsgrundsätzen die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden sei (BMF-Schreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 4.3.3). Ausgangspunkt zur Ermittlung des angemessenen Zinssatzes nach der Kostenaufschlagsmethode sei der Zinssatz, zu dem sich die darlehensgewährende Gesellschaft selbst refinanzieren müsse, zuzüglich eines angemessenen Kostenaufschlags. Soweit die Gesellschaft hingegen eigene Mittel einsetze, orientiere sich der angemessene Zins an vergleichbaren Habenzinsen als Untergrenze und an refinanzierten Sollzinsen als Obergrenze (sog. „Margenteilung“).

Da die Klägerin während der Prüfung entgegen ihren Pflichten nach § 90 Abs. 2 und 3 der Abgabenordnung – AO – die Refinanzierungskosten der Z. nicht im Einzelnen nachgewiesen, sondern nur das „Konzernreporting“ vorgelegt habe, seien die angemessenen Kosten gemäß § 162 AO zu schätzen. Bei ihrer Schätzung legten die Prüfer zunächst die ihnen aus dem Konzernreporting bekannten Refinanzierungskosten der Z. zugrunde. Diese betrügen zwischen 57,7 bis 49,2 % der Zinseinnahmen der Z. Zusätzlich würden die Kosten für das von der Z. bei der Ausgabe der Darlehen eingesetzte Eigenkapital entsprechend der Eigenkapitalquote der Z. ermittelt und ein angemessener Eigenkapitalzins berücksichtigt. Der Eigenkapitalzins, der sich wie beschrieben an den Habenzinsen orientieren müsse, betrage geschätzt 70 % des Zinssatzes der oben genannten Refinanzierungskosten. Abschließend würden die Personalkosten berücksichtigt, soweit sie bei der Z. angefallen seien und auf die Darlehen der Klägerin entfielen.

Auf die sich danach ergebenden Kosten werde ein konzernüblicher Gewinnzuschlag von 5 % der Kosten hinzugerechnet. Die Prüfer hielten hiernach die folgende Schätzung (in EUR) für sachgerecht:

	2001	2002	2003	2004
Zinsaufwand bisher	244.083	304.054	301.774	197.788
<i>Refinanzierungskosten</i>	57,5%	55,8%	50,6%	49,2%
Refinanzierungsanteil	140.836	169.662	152.697	97.312
<i>Anteil Eigenkapital</i>	31,3%	23,4%	26,8%	32,1%
Eigenkapitalzins (70 %)	44.915	36.280	39.134	32.203
Angemessene Zinsen	185.752	205.942	191.831	129.515
Personalkosten u. Gewinn	<u>6.549</u>	<u>12.642</u>	<u>8.823</u>	<u>9.167</u>
Gesamt	192.301	218.584	200.655	138.683
vGA	51.782	85.469	101.118	59.105

Die Differenz zwischen dem bislang geltend gemachten Zinsaufwand und der von den Prüfern ermittelten Schätzung sei, so der Prüfungsbericht, bei der Einkommensermittlung der Klägerin als vGA hinzuzurechnen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht verwiesen.

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Prüfer der GKBP an und erließ am 23.6.2008 gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide über den verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer. Hierin stellte er den verbleibenden Verlustvortrag auf 672.138 DM (31.12.2001), 339.011 (31.12.2002) und 68.584 EUR (31.12.2003) fest. Für den 31.12.2004 stellte er mit Bescheid vom 23.6.2008 und erneut mit Bescheid vom 14.8.2013 fest, dass eine gesonderte Verlustfeststellung nicht durchzuführen sei, weil ein verbleibender Verlust nicht bestehe. Zugleich hob er den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Zudem setzte er mit

Bescheiden vom 23.6.2008 gemäß § 164 Abs. 2 AO die Körperschaftsteuer auf 0 EUR für 2001, 147 EUR für 2002, 0 EUR für 2003 und 75.734 EUR für 2004 fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf, wobei er die Festsetzung für 2004 mit Bescheid vom 14.8.2013 gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO auf 2.385.026 EUR korrigierte. Bei den Besteuerungsgrundlagen berücksichtigte er vGA'en von 148.120 DM (2001), 99.368 EUR (2002), 124.997 EUR (2003) und 85.224 EUR (2004).

Dagegen legte die Klägerin mit Schreiben vom 9.7.2008 Einspruch ein.

Während des Einspruchsverfahrens führte das Bundeszentralamt für Steuern auf Antrag der Klägerin ein zwischenstaatliches Verständigungsverfahren mit den Niederlanden nach der EU-Schiedskonvention durch. Das Bundeszentralamt für Steuern teilte mit Schreiben vom 6.12.2012 mit, im Verständigungsverfahren mit den Niederlanden sei in Gesprächen vom 27. bis 28.11.2012 die folgende Einigung erzielt worden:

	2001	2002	2003	2004
ursprüngliche deutsche Korrektur	51.782	85.469	101.118	59.105
Niederländische Korrektur	12.264	16.845	50.946	12.096
Rücknahme der deutschen Korrektur	39.518	68.624	50.172	47.009

Nach welchen Gesichtspunkten diese Korrekturen zustande gekommen waren, unterlag der Geheimhaltung. Die Verständigungslösung stand unter dem Vorbehalt, dass sich beide Gesellschaften (Klägerin und Z.) mit ihr einverstanden erklärten und anhängige Rechtsbehelfsverfahren erledigten. Dies geschah jedoch nicht.

Mit Einspruchsentscheidung vom 12.11.2013 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies sie auf den Prüfungsbericht vom 17.1.2008.

Darüber hinaus erließ der Beklagte bereits am 23.6.2008 gemäß § 164 Abs. 2 AO Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG auf den 31.12.2002 bis 2004, mit denen er das steuerliche Einlagekonto der Klägerin auf 2.821.163 EUR (31.12.2002), 3.802.594 EUR (31.12.2003) und 3.715.197 EUR (31.12.2004)

feststellte. Auch hiergegen legte die Klägerin am 10.7.2008 Einspruch ein. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 12.11.2013 als unbegründet zurück.

Daraufhin hat die Klägerin am 13.12.2013 Klage erhoben.

Sie trägt vor, die Z. sei eine Finanzierungsgesellschaft der Y.-Gruppe, welche Darlehen an verbundene Unternehmen vergebe und hierfür sowohl externe Darlehen wie auch Eigenkapital nutze. Daher müsse die Z. die von ihr ausgereichten Darlehen nicht unmittelbar einzeln refinanzieren. Die Klägerin habe die erhaltenen Darlehen vorrangig für den Erwerb weiterer Beteiligungen wie auch für die Finanzierung der Tochtergesellschaften genutzt. Die Klägerin habe aber auch Darlehen von nicht verbundenen Darlehrsprüngliche deutsche Korrektur Niederländische Korrektur Rücknahme der deutschen Korrektur hensgebern (Banken) erhalten, für welche die Y. als Konzernmutter gebürgt habe. Eine Gebühr sei der Klägerin hierfür seitens der Y. nicht berechnet worden. Von Banken sei das Bonitätsrating wegen der Bürgschaften stets auf Konzernebene ermittelt worden. Die Bankdarlehen seien aber generell eher kurzfristige Kontokorrentlinien gewesen, welche nur für die Finanzierung des operativen Geschäfts verwendet worden seien, nicht für die Anschaffung und Finanzierung von Beteiligungen. Sie seien daher nicht vergleichbar.

Dem Beklagten sei darin zuzustimmen, so die Klägerin, dass sie und die Z. nahe stehende Personen im Sinn des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes – AStG – seien und ihre Transaktionen daher dem Fremdvergleichsgrundsatz zu entsprechen hätten. Der Beklagte und die GKBP hätten jedoch bei der Durchführung des Fremdvergleichs die unzutreffende Verrechnungspreismethode gewählt. Die Kostenaufschlagsmethode weise nämlich wesentliche Mängel auf. Diese sei nur für durchgeleitete Kredite geeignet, bzw. wenn der Darlehensgeber als Agent oder Kommissionär tätig sei; aber auch in diesem Fall sei der Zinssatz ggf. für unterschiedliche Kreditausfallrisiken anzupassen (BFH-Urteil vom 28.2.1990 I R 83/87, BFHE 160, 192, BStBl II 1990, 649; BMFSchreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 4.2.2 und 4.3.3), was die GKBP versäumt habe. Die Voraussetzungen für die Kostenaufschlagsmethode lägen im Streitfall nicht vor, da die Z. nicht einzelne von ihr ausgereichte Darlehen unmittelbar am Kapitalmarkt refinanzieren, sondern bei ihrer Refinanzierung auf Eigenkapital und unabhängig aufgenommenes Fremdkapital zurückgreife. Sie werde daher wirtschaftlich auch nicht für fremde Rechnung tätig. Die Transaktionskonditionen für das Fremdkapital der Z. würden deshalb gegenüber den konzerninternen von der Z. vergebenen Darlehen hinsichtlich der Volumina und der Verzinsung abweichen. Die hierdurch entstehenden unternehmerischen Risiken (u.a. Fristentransformation, Refinanzierungsrisiko und insbesondere Kreditausfallrisiko) trage die Z. allein – anders als ein Kommissionär. Diese Risiken könne die Z. allein durch den signifikanten Eigenkapitalanteil tragen. Die Kostenaufschlagsmethode vermöge diese Risiken nicht zu berücksichtigen.

Aus diesem Grund sei die GKBP nicht zur Schätzung berechtigt gewesen. Sie habe die Schätzung auch in nicht nachvollziehbarer Weise durchgeführt. Insbesondere habe sie die Eigenkapitalvergütung nicht pauschal mit 70 % des Sollzinssatzes schätzen dürfen, da eine solche Schätzung betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbar sei. Die Eigenkapitalkosten seien stets deutlich höher anzusetzen als die Fremdkapitalkosten, weil Eigenkapitalkosten nicht nach Habenzinsen (also an Fremdkapital) bemessen werden dürften, sondern nach Eigenkapitalgrundsätzen. Innerhalb der Y.-Gruppe bestünden Eigenkapitalkosten von durchschnittlich 8 bis 9 %. Die GKBP habe rechtsirrig eine „Margenteilung“ nach den sog. „Margenurteilen“ des BFH (vom 28.2.1990 I R 83/87, BFHE 160, 192, BStBl II 1990, 649; vom 19.1.1994 I R 93/93, BFHE 174, 61, BStBl II 1994, 725) vorgenommen. Die „Margenurteile“ seien nicht zur Darlehensvergabe einer Konzernfinanzierungsgesellschaft ergangen, sondern zur Darlehensvergabe einer Gesellschaft an ihre Gesellschafter oder umgekehrt, was nicht vergleichbar sei. Eine eigenständige Finanzierungsgesellschaft könne nämlich das angemessene Entgelt für ihre Finanzierungen nicht auf Kostenbasis ermitteln, sondern nur auf Basis des Zinses, den fremde dritte Darlehensgeber für eine Finanzierung fordern würden. Diese Auffassung werde auch durch das sog. „Steuerberaterurteil“ des BFH (vom 23.6.1993 I R 72/92, BFHE 172, 51, BStBl II 1993, 801) gestützt.

Darüber hinaus treffe es auch nicht zu, wie die GKBP behaupte, dass die Klägerin nicht die erforderlichen Nachweise vorgelegt habe. Sie – die Klägerin – habe sämtliche Darlehensverträge und Bilanzdaten sowie Gewinn- und Verlustrechnungen der Z. vorgelegt. Sie habe ihren Dokumentationspflichten daher genügt. Es würden lediglich Verträge über Darlehen fehlen, welche die Z. zur Refinanzierung von Darlehensgewährungen an die Klägerin angeblich aufgenommen haben soll. Solche Verträge hätten aber gar nicht bestanden. Es habe sich nicht um Durchlaufkredite gehandelt. Weitere Informationen über einzelne von der Z. als Darlehensnehmerin abgeschlossene Verträge könne die Klägerin nicht vorlegen, weil sie ihr nicht bekannt seien und auch innerhalb des Konzerns nicht herausgegeben werden müssten. Die Klägerin habe gegenüber einer Mutter- oder Schwestergesellschaft keinen Herausgabeanspruch und auch keine Pflicht zur Beweisvorsorge (BFH-Beschluss vom 10.5.2001 I S 3/01, BFHE 194,360).

Die Methode erster Wahl sei hingegen die Preisvergleichsmethode. Nach den im Streitzeitraum geltenden OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom 13.7.1995 sei die Preisvergleichsmethode die direkteste und verlässlichste Methode (Tz. 2.5 der Leitlinien). Sie habe, wenn ihre Anwendung möglich sei, Vorrang vor allen anderen Verrechnungspreismethoden (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658). Darüber hinaus sei die Wahl der Preisvergleichsmethode auch deshalb zwingend, weil der Steuerpflichtige die Methode zur Bestimmung des Fremdvergleichs selbst wählen dürfe (Schreiber in Kroppen, Handbuch internationale Verrechnungspreise, Abschnitt VerwaltungsgrundsätzeVerfahren – „VerwGrVerf“ – Rz. 156 ff; Greinert in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise

international verbundener Unternehmen, Tz. 5.91). Die Klägerin habe sich für die Preisvergleichsmethode entschieden.

Diese Methode unterscheide zwischen dem internen und dem externen Preisvergleich. Der interne Preisvergleich sei im Streitfall nicht anwendbar, da die Z. keine Darlehen an fremde Dritte vergeben habe. Auch in Bezug auf die Klägerin sei ein interner Preisvergleich nicht möglich, da diese zwar Darlehen von fremden Dritten (Banken) aufgenommen habe, hierfür jedoch die Y. gebürgt habe. Die Bürgschaft schließe eine Vergleichbarkeit aus, da sie den Zinssatz beeinflusst habe, weil sich das Risiko der Banken verringert habe. Die Bürgschaft sei auch nicht mit einem Konzernrückhalt vergleichbar. Bei verbundenen Unternehmen sei die Kreditwürdigkeit ohne Berücksichtigung des Konzernrückhalts durch das Mutterunternehmen vorzunehmen, da ein fremder Gläubiger (z.B. eine Bank) auch bei Annahme eines Konzernrückhalts nicht unmittelbar auf die Muttergesellschaft durchgreifen könne (vgl. Vögele in Vögele, Verrechnungspreise, 4. Aufl., Kapitel G, Rz. 136) – sog. „Stand-Alone-Rating“. Weiterhin könne ein Konzernrückhalt allenfalls bei einem Darlehen einer Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft von Bedeutung sein, nicht aber bei der Darlehensvergabe zwischen Schwestergesellschaften; dieser Auffassung sei auch die Verwaltung im BMF-Schreiben vom 29.3.2011 (BStBl I 2011, 277, unter 6.), welches der Beklagte unbeachtet lasse. Im Übrigen seien die Bankdarlehen auch nur kurzfristig vergeben worden, die Darlehen der Z. hingegen langfristig, weshalb ebenfalls keine Vergleichbarkeit bestehe. Demnach müsse statt der internen die externe Preisvergleichsmethode angewandt werden.

Ein externer Preisvergleich sei durch öffentlich zugängliche Datenbanken möglich, in denen verschiedene Faktoren wie Währung, Laufzeit, Kreditwürdigkeit und Vertragskonditionen berücksichtigt werden könnten. Die von der GKBP hervorgehobene geringe personelle Ausstattung sei hingegen kein geeignetes Kriterium, da die Z. eine Funktion der Refinanzierung am Kapitalmarkt ausgeübt habe und aufgrund der damit verbundenen Risiken mit einer Bank vergleichbar gewesen sei.

Im Einzelnen seien bei der externen Preisvergleichsmethode zum einen die Kreditwürdigkeit der Klägerin zu bestimmen und zum anderen ein Vergleich mit Transaktionen

zwischen fremden Dritten vorzunehmen. Zur Ermittlung der Kreditwürdigkeit der Klägerin sei das „CreditModel“ der Ratingagentur Standard & Poor's verwendet worden, ein in der Praxis und Forschung anerkanntes mathematisches Modell, welches insbesondere im Zusammenhang mit der Risikobewertung von Unternehmensanleihen verwendet werde. Es sei absolut üblich, den richtigen Verrechnungszinssatz durch Vergleich mit Unternehmensanleihen zu ermitteln (Brüninghaus in Vögele/Borstel/Engler, Verrechnungspreise, 4. Aufl. 2015, Kapitel P, Rz. 82). Die Kreditwürdigkeit der Klägerin habe hiernach „BB“ betragen. Diejenigen Daten, die zur Ermittlung dieses Ratings bei Standard & Poor's verwendet worden seien, seien als Anlagen zum Schriftsatz vom 24.11.2015

überreicht worden; die Daten aus der Eingabemaske der Datenbank ergäben sich aus den Anlagen zum Schriftsatz vom 24.11.2016. Auf der Basis dieses Ratings „BB“ könnten unter Anwendung der Datenbank *Bloomberg* und weiterer sachgerechter Anpassungsrechnungen Fremdvergleichswerte ermittelt werden, welche belegen würden, dass die strittigen Zinssätze fremdüblich seien bzw. die marktüblichen Zinskonditionen sogar über den strittigen Zinssätzen lägen:

Zinssätze	„BBB“-Rating	„BBB“-Rating	„BBB“-Rating	„BBB“-Rating
	<u>31.08.2001</u>	<u>01.01.2002</u>	<u>01.07.2002</u>	<u>01.01.2003</u>
5 Jahre	5,31	5,73	5,65	4,97
6 Jahre (interpoliert)	5,51	5,88	5,80	5,22
7 Jahre	5,70	6,02	5,94	5,48
<i>Laufzeit bei Klägerin</i>	6,71		6,05	
relevanter Zins	5,70	6,02	5,80	5,22
Risikoprämie für „BB“	1,88	1,92	2,00	2,94
Zins bei „BB“-Rating	7,58	7,94	7,79	8,17
<i>Zins der Klägerin</i>	6,15		5,75	
Zinssätze	„BBB“-Rating	„BBB“-Rating	„BBB“-Rating	„BBB“-Rating
	<u>01.07.2003</u>	<u>01.01.2004</u>	<u>01.07.2004</u>	<u>31.12.2004</u>
5 Jahre	3,97	4,28	4,37	3,69

6 Jahre (interpoliert)	4,23	4,50	4,50	3,86
7 Jahre	4,48	4,73	4,64	4,03
<i>Laufzeit bei Klägerin</i>	4,84		5,98	
relevanter Zins	3,97	4,28	4,50	3,86
Risikoprämie für „BB“	2,31	1,62	1,42	0,93
Zins bei „BB“-Rating	6,28	5,90	5,92	4,79
<i>Zins der Klägerin</i>	4,33		4,51	

Die Berechnung zeige, dass der von der Klägerin zugrunde gelegte Zins noch unterhalb des Zinses für ein mit „BB“ bewertetes Unternehmen liege und somit dem Fremdvergleich jedenfalls standhalte.

Selbst wenn man – was allerdings angesichts der oben beschriebenen Umstände unzutreffend sei – die interne Preisvergleichsmethode anwende und hierbei die von der Klägerin aufgenommenen Bankdarlehen zum Vergleich heranziehe, so müssten auch hier Anpassungsrechnungen hinsichtlich der Laufzeit und der Kreditwürdigkeit erfolgen. Aufgrund von Zinsstrukturkurven, die aus der Datenbank Bloomberg abgeleitet worden seien, ergebe sich, dass im Vergleich zu einem Darlehen der Bank vom 13.10.2013 (Anl. 1 zum Schriftsatz der Klägerin vom 15.9.2014) ein Vergleichszinssatz von 9,50 % zum 13.10.2003 und von 7,28 % nach Änderung der Zinskonditionen zum 1.10.2004 fremdüblich sei. Auch dies zeige, dass keine vGA vorliege.

Die Klägerin beantragt,

den Körperschaftsteuerbescheid für 2004 vom 14.8.2013, die Bescheide vom 23.6.2008 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2001 bis 2003, den Bescheid vom 14.8.2013 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2004, jeweils in Gestalt der

Einspruchsentscheidung vom 12.11.2013, sowie die Bescheide vom 23.6.2008 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG auf den 31.12.2002 bis 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.11.2013, zu ändern und die zugerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen um 51.782 EUR für 2001, 85.469 EUR für 2002, 101.118 EUR für 2003 und 59.105 EUR für 2004 zu vermindern,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen. Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung.

Nach seiner Auffassung ist die Kostenaufschlagsmethode die vorrangige und sachgerechte Verrechnungspreismethode. Denn der ausschließliche Zweck der Z. im Konzern sei die Beschaffung von Finanzmitteln für die übrigen Konzerngesellschaften im Interesse der gesamten Gruppe. Die Z. werde damit wirtschaftlich als Kommissionärin der Klägerin tätig. Der Umstand, dass die Z. die mit der Darlehensweitergabe verbundenen Risiken zu tragen habe, führe zu keiner anderen Beurteilung. Dem stehe auch nicht entgegen, dass die Z. Pool-Darlehen zur Refinanzierung aufnehme, um bessere Darlehenskonditionen zu erzielen, und Darlehensmittel nicht unmittelbar weiterleite, wie die Klägerin vortrage. Im Übrigen habe die Klägerin ihren Vortrag, dass sie das von ihr aufgenommene Fremdkapital nicht direkt weiterleite, nicht durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen (§ 90 Abs. 2 AO); vielmehr habe es im zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren Hinweise auf direkte Darlehensweitergaben gegeben. Insgesamt handle es sich um typische Refinanzierungskredite.

Demnach sei weder die interne noch die externe Preisvergleichsmethode, sondern allein die Kostenaufschlagsmethode anwendbar. Die anderen Verrechnungspreismethoden könnten nämlich die Besonderheiten der Einschaltung von Finanzierungsdienstleistungsgesellschaften im Konzern mangels Vergleichbarkeit mit Banken nicht sachgerecht abbilden. Ein weiteres sicheres Indiz, dass die streitigen Zinsen nicht dem „at-arm's-length“-Prinzip entsprächen, sei der Umstand, dass im zwischenstaatlichen Verständigungsverfahren die niederländische Finanzverwaltung einer Herabsetzung der Zinsen und damit ihrer Steuereinnahmen zugestimmt habe.

Der von der GKBP geschätzte marktübliche Zins sei nicht zu beanstanden. Die Klägerin sei nämlich ihren Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 und 3 AO sowie den Dokumentationspflichten nach der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von

Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO
„Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“ vom

13.11.2003, BGBl. I 2003, 2296) nicht nachgekommen. Wegen der geringen Steuerbelastung der Z. in den Niederlanden sei die Möglichkeit einer Gewinnverlagerung daher besonders prüfungsbedürftig gewesen. Den Schätzungsrahmen bildeten nach dem BFH-Urteil vom 28.2.1990 I R 83/87 (BFHE 160, 192, BStBl II 1990, 649) die Sollzinsen (Refinanzierungszinsen) als Obergrenze und die marktüblichen Habenzinsen als Untergrenze, so der Beklagte im Schriftsatz vom 30.6.2014.

Die GKBP sei hierbei, wie der Beklagte u.a. im Schriftsatz vom 17.2.2016 erläutert hat, in zwei Schritten vorgegangen: Zunächst habe sie die Refinanzierungskosten der Z. ermittelt, also das Verhältnis von eigenen Zinsaufwendungen zu Zinseinnahmen. Diese hätten in den Streitjahren zwischen 57,7 bis 49,2 % betragen. Die Zinsaufwendungen wie auch die Zinseinnahmen seien aufgrund der Gewinn- und Verlustrechnungen der Z. ermittelt (Anlage 1 zum Schriftsatz des Beklagten vom 17.2.2016). In einem zweiten Schritt habe die GKBP die „Kosten“ der Eigenkapitalfinanzierung geschätzt. Da sich die angemessene Vergütung für das Eigenkapital nicht aus der Gewinn- und Verlustrechnung der Z. ergebe, handle es sich um eine Schätzung. Zur Ermittlung der Höhe des Eigenkapitals habe die GKBP die Eigenkapitalquote der Z. zugrunde gelegt, wobei sich die Eigenkapitalquote aus dem Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme der Z. (Anlage 2 zum Schriftsatz des Beklagten vom 17.2.2016, z.B. 31,3 % für 2001) ergebe. Auf diese Quote habe sie einen Zinssatz angewandt. Dabei habe die GKBP den unteren Wert des Schätzungsrahmens gewählt, was die Klägerin angesichts der vorhandenen Unsicherheiten hinnehmen müsse. Es könne sich nach dem zitierten BFH-Urteil vom 28.2.1990 I R 83/87 zur sog. Margenteilung keinesfalls um den Sollzinssatz einer Bankenfinanzierung handeln, sondern es sei das Mittel zwischen einem banküblichen Habenzins als Untergrenze und dem Refinanzierungszinssatz als Obergrenze zu wählen. Die Schätzung von 70 % sei hierbei angesichts des geringen Kreditausfallrisikos im Y.-Konzern (Konzernrückhalt) angemessen. Schließlich habe die GKBP die Selbstkosten zuzüglich eines Gewinnzuschlags hinzugerechnet, wobei die erstgenannten Kosten sich aus den Konzernreportings ergäben (Anlage 3 zum Schriftsatz des Beklagten vom 17.2.2016). Die Kosten der Z., welche anteilig auf die an die Klägerin ausgereichten Darlehen entfielen, betrügen 6.237 EUR in 2001, 12.040 EUR in 2002, 8.403 EUR in 2003 und 8.731 EUR in 2004. Hierzu sei ein konzernüblicher Gewinnzuschlag in Höhe von 5 % berücksichtigt worden.

Die Preisvergleichsmethode sei demgegenüber nachrangig. Die externe Preisvergleichsmethode komme jedenfalls nicht zur Anwendung. Wenn überhaupt sei höchstens ein interner Preisvergleich möglich, wobei auch dieser grundsätzlich nachrangig sei. Die von der Z. vergebenen Darlehen wären dann mit den von fremden Dritten an die Klägerin vergebenen Darlehen, hier Bankdarlehen, zu vergleichen, welche überwiegend deutlich niedriger verzinst gewesen seien. Die

Übernahme einer Bürgschaft durch die Muttergesellschaft Y. beeinflusse hierbei nicht die Höhe des Zinssatzes (BMFSchreiben vom 29.3.2011, BStBl I 2011, 277). Aufgrund des Rückhalts im Konzern könne auf eine explizite Bürgschaft der Y. ohnehin verzichtet werden. Im Ergebnis bestehe in beiden Varianten das gleiche Ausfallrisiko, so dass ein Vergleich zu Bankdarlehen theoretisch möglich sei. Außerdem habe es der Z. freigestanden, eine entsprechende Besicherung zu verlangen, da dies in § 5 der Verträge zwischen der Z. und der Klägerin so vorgesehen sei.

Darüber hinaus sei nicht nachvollziehbar, dass die Klägerin vortrage, die Bankdarlehen hätten nur zur Finanzierung des operativen Geschäfts gedient, während die Darlehen der Z. zur Durchführung von Akquisitionen aufgenommen worden seien. Aus der Übersicht der Darlehen, auf die verwiesen wird, ergebe sich, dass die Z. in den Jahren 1997 bis 2004 Darlehen mit einem Volumen von nur 1.793.650 EUR zweckgebunden für Akquisitionen an die Klägerin, jedoch 5.082.540 EUR ohne Zweckbestimmung ausgereicht habe. Die Bankdarlehen seien darüber hinaus auch deshalb mit den von der Z. vergebenen Darlehen vergleichbar, weil letztere teilweise – ebenso wie die Bankdarlehen – kurzfristig gewesen seien und insbesondere Sondertilgungsmöglichkeiten bestanden hätten, von welchen die Klägerin auch Gebrauch gemacht habe. Weiterhin sei das Vorbringen der Klägerin auch deshalb nicht verständlich, weil die kurzfristigen Bankdarlehen geringer verzinst gewesen seien, jedoch für kurzfristige Verbindlichkeiten typischerweise eine höhere Verzinsung marktüblich sei. Die Ermittlung eines Vergleichszinses müsse daher zu Lasten der Klägerin erfolgen.

Schließlich sei die von der Klägerin vorgebrachte externe Preisvergleichsmethode rechnerisch nicht nachvollziehbar. Ihm – dem Beklagten – erschließe sich nicht, warum die Kreditwürdigkeit der Klägerin nach dem „CreditModel“ der Ratingagentur Standard & Poor's das Ergebnis „BB“ ergeben soll; die Klägerin habe nämlich den Inhalt der der Ratingagentur Standard & Poor's zur Verfügung gestellten Daten, insbesondere der Eingabemaske, bislang nicht offengelegt. Das Rating sei daher nicht überprüfbar. Im Übrigen sei der „Stand-alone“-Ansatz zu beanstanden, da dem Konzernrückhalt eine bedeutende Rolle zukomme, so dass die Klägerin hinsichtlich ihrer Bonität ganz anders einzustufen sei als von ihr dargestellt. Im Konzernzusammenhang könnten nur die Zinsen für besicherte Darlehen als angemessen angesehen werden (Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 742). Auch ein Verzicht auf weitere Sicherheiten trotz der vertraglich eingeräumten Möglichkeit von Sicherheiten (§ 5 der Verträge) könne nur durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen sein.

Der Beklagte hat in der mündlichen Verhandlung vom 7.12.2016 seinen Vortrag schriftlich ergänzt und hierzu ein mit „Sachverhaltsergänzungen“ und ein mit „Ergänzung Klageantrag“ überschriebenes Dokument vorgelegt. Wegen der Einzelheiten wird hierauf verwiesen. Die Klägerin hat den hierin enthaltenen Vortrag bestritten.

Der Senat hat am 07.12.2016 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

I.

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2004 vom 14.8.2013, die Bescheide vom 23.6.2008 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2001 bis 2003 sowie der Bescheid vom 14.8.2013 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2004, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.11.2013, sind teilweise rechtswidrig und verletzen die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Die vom Beklagten zugerechneten vGA waren dem Grunde nach rechtmäßig, jedoch überhöht.

1. Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mindern verdeckte Gewinnausschüttungen – vGA – das Einkommen nicht. Unter einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (ständige Rspr., BFH-Urteile vom 7.8.2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 20.8.2008 I R 19/07, BFHE 222, 494, BStBl II 2011, 60 m.w.N.). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH 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 (Fremdvergleich). Die Annahme einer vGA setzt zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rspr., BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131).

Im Streitfall hat die Klägerin ihrer Schwestergesellschaft, der Z., Zinsen gezahlt, die als eine Vermögensminderung anzusehen sind. Diese Vermögensminderung wirkte sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG aus und stand in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung. Die Zinszahlungen waren hierbei zumindest teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

Zahlt eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft für von dieser gelieferte Waren oder Leistungen Preise, die sie unter ansonsten vergleichbaren Bedingungen einem nicht mit ihr durch gemeinsame Gesellschafter verbundenen Unternehmen nicht eingeräumt hätte, so liegt darin nach der Rechtsprechung des BFH eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Deshalb ist in einem solchen Fall die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Preis und demjenigen, der zwischen fremden Dritten vereinbart worden wäre, dem Steuerbilanzgewinn der belieferten Gesellschaft außerbilanziell hinzuzurechnen. Das gilt auch dann, wenn deren Vertragspartner eine in den Niederlanden ansässige Gesellschaft ist. Das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der den Niederlanden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – DBA-Niederlande – steht einer solchen Sachbehandlung nicht entgegen; vielmehr wird sie durch Art. 9 Abs. 4 Satz 2 DBA-Niederlande ausdrücklich entsprechend dem Recht des jeweiligen Vertragsstaats erlaubt (vgl. BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658 zum DBA-Schweiz).

Ob und ggf. in welchem Umfang bei Lieferungen und Leistungen zwischen Schwestergesellschaften die tatsächlich vereinbarten Preise von denjenigen abweichen, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären, ist eine tatsächliche Frage, deren Beantwortung im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem Finanzgericht obliegt. Dieses muss den maßgeblichen Fremdvergleichspreis unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls ermitteln, was im Regelfall eine Schätzung gemäß § 162 Abs. 1 AO notwendig macht (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658). Das Gericht muss bei der Ermittlung des „fremdüblichen“ Preises allerdings beachten, dass es häufig für die betreffende Leistung nicht „den“ Fremdvergleichspreis, sondern eine Bandbreite von Preisen geben wird. In einem solchen Fall ist bei der Berechnung der vGA von dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Vergleichspreis auszugehen (BFH-Urteile vom 17.10.2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658).

2. Zur Ermittlung des „fremdüblichen Preises“ existieren verschiedene Methoden, wobei das Rangverhältnis zwischen diesen Methoden nicht gesetzlich festgelegt ist. Der Senat hält die Kostenaufschlagsmethode im Streitfall für anwendbar.

a) § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG enthält keine gesetzliche Bestimmung über Methoden zur Ermittlung von Fremdvergleichspreisen.

Auch § 1 AStG in der in den Streitjahren anwendbaren Fassung enthält keine gesetzliche Regelung über die Methode der Bestimmung von Fremdvergleichspreisen, anders als der in den Streitjahren nicht anwendbare § 1 Abs. 3 AStG 2008. Im Übrigen hat der Beklagte keine Einkünfteerhöhung nach § 1 Abs. 1 AStG a.F., sondern die Hinzurechnung einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorgenommen, so dass die Regelungen des § 1 AStG im Streitfall nicht einschlägig sind.

b) In den Streitjahren waren jedoch für die Ermittlung von Fremdvergleichspreisen sog. Standardmethoden anerkannt, und zwar die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode (BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, unter III.A.2.d, cc der Gründe).

aa) Bei der Preisvergleichsmethode wird nach dem gängigen Verständnis der zwischen den Nahestehenden vereinbarte Preis mit Preisen verglichen, die bei vergleichbaren Geschäften zwischen Fremden im Markt vereinbart worden sind. Dies kann geschehen durch einen „äußeren Preisvergleich“ (Vergleich mit Marktpreisen, die anhand von Börsennotierungen, branchenüblichen Preisen oder Abschlüssen unter voneinander unabhängigen Dritten festgestellt werden) oder einen „inneren Preisvergleich“ (Vergleich mit marktentstandenen Preisen, die der Steuerpflichtige oder ein Nahestehender mit Fremden vereinbart hat). Die verglichenen Geschäfte sollen möglichst gleichartig sein (direkter Preisvergleich). Ungleichartige Geschäfte können herangezogen werden, wenn der Einfluss der abweichenden Faktoren eliminiert und der bei diesen Geschäften vereinbarte Preis auf einen Preis für das verglichene Geschäft umgerechnet werden kann (indirekter Preisvergleich) (vgl. zum Vorstehenden: BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658; BMF-Schreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 2.2.2; Baumhoff in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 661).

Nach der Rechtsprechung des BFH setzt die Anwendung der „Preisvergleichsmethode“ hierbei voraus, dass der zu beurteilende Preis einerseits und der als Maßstab anzulegende Vergleichspreis andererseits auf zumindest im Wesentlichen identischen Leistungsbeziehungen beruhen (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658, unter II.4.a,aa der Gründe). Sie ist deshalb nicht oder nur mit Einschränkungen möglich, wenn bei einem verbundenen Unternehmen spezielle Umstände gegeben sind, die im Verhältnis zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen eine abweichende Preisgestaltung veranlassen würden. In einem solchen Fall können tatsächlich vorhandene Vereinbarungen mit oder zwischen dritten Unternehmen allenfalls nach Vornahme entsprechender Anpassungen auf die konkret zu beurteilende Leistungsbeziehung übertragen werden (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658, unter II.4.a,aa der Gründe).

bb) Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem eine bei einem Nahestehenden gekaufte Ware an einen unabhängigen Abnehmer weiterveräußert wird. Von dem Preis aus dem Wiederverkauf wird auf den Preis zurückgerechnet, der für die Lieferung zwischen den Nahestehenden anzusetzen ist. Dazu wird der Wiederverkaufspreis um marktübliche Abschläge berichtigt, die der Funktion und dem Risiko des Wiederverkäufers entsprechen; hat der Wiederverkäufer die Ware bearbeitet oder sonst verändert, so ist dies durch entsprechende Abschläge zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt bei Leistungen

(vgl. zum Vorstehenden: BMF-Schreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 2.2.3; Baumhoff, a.a.O, § 1 AStG Rz. 676).

cc) Die Kostenaufschlagsmethode geht bei Lieferungen oder Leistungen zwischen Nahestehenden von den Kosten des Herstellers oder Leistenden aus. Diese Kosten werden nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder – wenn keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden – die betriebswirtschaftlichen Grundsätze entsprechen. Es werden dann betriebs- oder branchenübliche Gewinnzuschläge gemacht (vgl. zum Vorstehenden: BMF-Schreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 2.2.4; Baumhoff, a.a.O, § 1 AStG Rz. 721).

c) Entgegen der Darstellung der Klägerin ist die Kostenaufschlagsmethode nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, nicht „nachrangig“ anzuwenden; ebenso wenig hat die Preisvergleichsmethode, wenn ihre Anwendung möglich ist, Vorrang vor allen anderen Methoden. Vielmehr sind die drei genannten Standardmethoden nach der Rechtsprechung des BFH gleichberechtigt nebeneinander anwendbar (BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, unter III.A.2.d,cc der Gründe). Es ist Sache des FG, die im Einzelfall geeignetste Methode zu bestimmen. Dies ist jeweils diejenige, mit der der Fremdvergleichspreis im konkreten Einzelfall mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit seiner Richtigkeit ermittelt werden kann (vgl. BFH-Urteile vom 18.8.1960 IV 299/58 U, BFHE 71, 545, BStBl III 1960, 451; vom 17.10.2001 I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171, unter III.A.2.d,cc der Gründe).

Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Klägerin zitierten BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04 (BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658). Der BFH hat im zitierten Urteil ausgeführt, dass die Entscheidung darüber, wie der Fremdvergleich im Einzelnen durchzuführen sei, dem Finanzgericht obliege; allerdings gebe es häufig für die betreffende Leistung nicht „den“ Fremdvergleichspreis, sondern eine Bandbreite von Preisen. In einem solchen Fall sei bei der Berechnung der vGA von dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Vergleichspreis auszugehen (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658 unter II.3. der Gründe). Der BFH hat weiter erklärt, dass der steuerrechtlich maßgebliche Fremdvergleich nach Möglichkeit aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden müsse. Lasse sich aus dem inneren oder dem äußeren Preisvergleich ein bestimmter Preis als üblich feststellen, so sei für Zwecke der Besteuerung auf diesen abzustellen. Die Anwendung dieser „Preisvergleichsmethode“ setze jedoch voraus, dass der zu beurteilende Preis einerseits und der als Maßstab anzuliegende Vergleichspreis andererseits auf zumindest im Wesentlichen identischen Leistungsbeziehungen beruhen (BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04, BFHE 209, 460, BStBl II 2007, 658, unter II.4.a,aa der Gründe). Anders als es die Klägerin darstellt, hat der BFH damit nicht vorgegeben, nach welcher Preisvergleichsmethode der Vergleichspreis zu ermitteln ist. Der BFH hat auch nicht geurteilt, die Preisvergleichsmethode habe Vorrang vor allen

anderen Methoden. Vielmehr setzt die Anwendung der „Preisvergleichsmethode“ nach dem zitierten Urteil vom 6.4.2005 I R 22/04 die Feststellung voraus, dass bei dem Preisvergleich im Wesentlichen identische Leistungsbeziehungen vorhanden sind. Nach dieser Maßgabe hat das Gericht im Einzelfall die geeignetste Methode zu bestimmen, welche nur im Falle von im Wesentlichen identischen Leistungsbeziehungen dann die Preisvergleichsmethode sein kann. Im Ergebnis ergeben sich aus den zitierten BFH Urteilen vom 17.10.2001 I R 103/00 und vom 6.4.2005 I R 22/04 also keine methodischen Unterschiede.

Es trifft auch nicht zu, wie die Klägerin meint, der Steuerpflichtige dürfe die Methode zur Bestimmung des Fremdvergleichs selbst wählen. Eine solche Rechtsauffassung wird nicht in dem von der Klägerin zitierten Schrifttum vertreten. Nach der Auffassung von Schreiber (in Kroppen, Handbuch internationale Verrechnungspreise, VerwGrVerf, Rz. 156) ist der Steuerpflichtige lediglich bei seiner zivilrechtlichen Preisfestsetzung nicht zur Nutzung einer bestimmten Methode verpflichtet. Diese Rechtsauffassung mag zutreffen, ist im Streitfall aber unerheblich, da die Beteiligten nicht über die zivilrechtliche Wirksamkeit der Zinszahlungen zwischen der Klägerin und der Z. streiten, sondern über deren steuerliche Anerkennung. Demgegenüber betont auch Schreiber a.a.O. unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00, dass die Finanzbehörden wie auch das Finanzgericht die richtige Verrechnungspreismethode selbst auszuwählen haben, und zwar diejenige, die sich als geeignetste Methode erweise.

Vor diesem Hintergrund vermag sich der Senat nicht der Auffassung der Klägerin anzuschließen, wonach die Kostenaufschlagsmethode nur für durchgeleitete Kredite geeignet sei, bzw. wenn der Darlehensgeber als Agent oder Kommissionär tätig sei, vorbehaltlich bestimmter Anpassungen für Kreditausfallrisiken. Eine solche Rechtsauffassung kann sich nicht auf die von der Klägerin zitierten Fundstellen stützen. Das BMF-Schreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 4.2.2 und 4.3.3 beschreibt die Preisvergleichsmethode anhand von detaillierten Kriterien, wobei es hinsichtlich ihrer Anwendung stets auf die Frage der vergleichbaren Bedingungen und der Umstände des Einzelfalls abstellt (so Tz. 4.2.1 und 4.2.2). Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass die Kostenaufschlagsmethode nur noch in den von der Klägerin namentlich benannten Konstellationen anwendbar ist, nicht hingegen in einer Konstellation, in welcher die Preisvergleichsmethode mangels vergleichbarer Bedingungen nicht in Frage kommt. Vielmehr geht der Senat in Übereinstimmung mit dem genannten BMFSchreiben davon aus, dass die Kostenaufschlagsmethode jedenfalls dann anwendbar ist, wenn die Preisvergleichs- und die Wiederverkaufspreismethode mangels vergleichbarer Bedingungen keine sicheren Ergebnisse zu liefern vermögen. Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Klägerin zitierten BFH-Urteil vom 28.2.1990 I R 83/87 (BFHE 160, 192, BStBl II 1990, 649), welches nämlich zu dem Rangverhältnis der Verrechnungspreismethoden keine Aussage enthält. Im Ergebnis kann daher dahinstehen, ob die Z. Darlehen „durchgeleitet“ hat oder als Kommissionärin tätig war.

Soweit demgegenüber im Schrifttum die Auffassung vertreten wird, die Kostenaufschlagsmethode sei als „Ultima Ratio“ gegenüber der Preisvergleichs- und der Wiederverkaufspreismethode anzusehen (Baumhoff, Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 722), kann der Senat offen lassen, ob bzw. mit welchen Einschränkungen er sich einer solchen Sichtweise anschließen könnte. Auch nach der von Baumhoff a.a.O. vertretenen Auffassung sind nämlich die Anwendungsvoraussetzungen sowohl für die Preisvergleichs- als auch für die Wiederverkaufspreismethode häufig nicht erfüllt angesichts der Fülle und Verschiedenartigkeit der in einem internationalen Unternehmensverbund ausgetauschten Güter und Dienstleistungen. Insbesondere im Bereich der konzerninternen Dienstleistungen komme der Kostenaufschlagsmethode daher die Rolle der Regelmethode zu (Baumhoff, a.a.O., § 1 AStG Rz. 722). Die Kostenaufschlagsmethode setzt also auch nach dieser Literaturlauffassung nicht voraus, dass einzelne von einem Darlehensgeber ausgereichte Darlehen unmittelbar am Kapitalmarkt refinanziert werden müssen, wie es die Klägerin beschreibt. Vielmehr geht der Senat davon aus, dass sich die von Baumhoff (a.a.O.) vertretene Rechtsauffassung zwar nicht in ihrer Formulierung, aber im Ergebnis mit der Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 17.10.2001 I R 103/00 und vom 6.4.2005 I R 22/04 deckt. Maßgebend ist hiernach, ob die Güter und Dienstleistungen verschiedenartig oder vergleichbar sind.

Der Senat braucht schließlich nicht dazu Stellung nehmen, welche Verrechnungspreismethode nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom 13.7.1995 anwendbar wäre. Die Leitlinien der OECD basieren nämlich weder auf nationalem noch auf zwischenstaatlichem Recht, so dass sie für die – hier streitige – Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG unbeachtlich sind.

d) Im Streitfall hält der Senat die Kostenaufschlagsmethode für die geeignetste und anwendbare Methode.

Die Preisvergleichsmethode ist im Streitfall zunächst deshalb nicht anwendbar, weil ein interner Preisvergleich zu den von der Klägerin bei Banken aufgenommenen Darlehen nicht möglich ist, da die Y. für diese Darlehen gebürgt hat. Dies ergibt sich aus dem Vertrag vom 28.11.2003 mit der Bank AG. Weiterhin bezog dieser Vertrag nicht nur Darlehen, sondern auch Avale sowie das Akkreditiv- und Derivategeschäft ein. Auch für die Darlehensverträge mit anderen Banken hatte die Y. Bürgschaften abgegeben.

Aber auch ein externer Preisvergleich ist zur Überzeugung des Senats im Streitfall nicht möglich. Die jeweils zugrunde liegenden Leistungsbeziehungen und Bedingungen sind nicht vergleichbar.

Die Z. ist nämlich nicht mit externen Darlehensgebern vergleichbar. Sie ist eine konzerninterne Finanzierungsgesellschaft, die nicht am Markt auftritt. Ihr Geschäftsbetrieb ist wesentlich weniger aufwendig, da sie kein Filialnetz betreibt

und weniger Mitarbeiter beschäftigen muss als etwa eine Bank. Ihre Zielsetzung besteht darin, Finanzierungsvorteile für die gesamte Y.-Gruppe zu erzielen, so dass auch ihre Geschäftsausrichtung grundlegend verschieden ist von derjenigen einer Bank. Daher erscheint es dem Senat nicht möglich, ein vergleichbares externes Finanzdienstleistungsunternehmen aufzuzeigen und dessen Preisgestaltung zu vergleichen.

Darüber hinaus würde ein externer Preisvergleich, wie die Beteiligten übereinstimmend erkannt haben, von der Bewertung der Bonität der Klägerin abhängen. Nur durch die Bewertung der Bonität könnte der von einem externen Darlehensgeber hypothetisch angesetzte Zins ermittelt werden. Die von der Klägerin dargelegte Bonität nach dem Ranking von Standard & Poor's mit „BB“ ist aber für den Senat nicht nachvollziehbar. Zwar sind die genauen Daten der Eingabemaske, aufgrund derer die Bonität berechnet worden ist, aufgrund des Schriftsatzes der Klägerin vom 24.11.2016 bekannt, jedoch sind die mathematischen Algorithmen sowie die genauen Kriterien der Gewichtung einzelner betriebswirtschaftlicher Kennzahlen der Klägerin bei der Berechnung ihrer Bonität durch Standard & Poor's geheim. Diese Bewertungen können vom Senat nicht überprüft werden und folglich auch nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden. Zudem hat der Senat Zweifel, ob das von der Klägerin vorgelegte Rating, welches letztlich für Unternehmensanleihen entwickelt worden ist, auf konzerninterne Darlehen übertragbar ist, da Anleihen typischerweise nachrangiges Kapital sind und damit ein größeres Risiko für den Anleihegeber aufweisen als gewöhnliche Darlehen. Vor diesem Hintergrund ist es dem Senat nicht möglich, das hypothetische, von einem externen Darlehensgeber gegenüber der Klägerin eingegangene Darlehensrisiko zu ermitteln.

Darüber hinaus erscheint es dem Senat praxisfern, hinsichtlich der Bonität auf eine einzelne Konzerngesellschaft und nicht auf den Konzern insgesamt abzustellen, da in der Praxis typischerweise nicht die einzelnen Gesellschaften, sondern Konzerne insgesamt einem Rating unterzogen werden (vgl. Körner in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, Art. 11 Rz. 95).

Es erscheint daher kaum möglich, eine einzelne konzernangehörige Gesellschaft einem externen Preisvergleich zu unterziehen, wenn diese Gesellschaft nicht tatsächlich bei einer fremden Bank – ohne Bürgschaft einer anderen konzernzugehörigen Gesellschaft und ohne Berücksichtigung eines Konzernrückhalts – ein Darlehen aufgenommen hat. Das ist im Streitfall jedoch nicht der Fall. Daher ist im Bereich der vorliegenden Konzernfinanzierung die Kostenaufschlagsmethode die allein praktikable Methode zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises (vgl. auch Körner in Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2013, Art. 11 Rz. 95; im Ergebnis ähnlich Wassermeyer in Wassermeyer, DBA, Musterabkommen Art. 11, Rz. 153).

Auch die Wiederverkaufspreismethode ist im Rahmen der Überprüfung einer Konzernfinanzierung nicht anwendbar, da auch hier der Vergleich zu einem unabhängigen Abnehmer der Lieferung bzw. Leistung fehlt.

3. Auf der Grundlage der Kostenaufschlagsmethode war die von dem Beklagten durchgeführte Schätzung dem Grunde nach zulässig, jedoch überhöht.

a) Die Voraussetzungen für eine Schätzung gem. § 162 AO lagen vor.

aa) Gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit die Finanzbehörde sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind gemäß § 162 Abs. 1 Satz 2 AO alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 AO insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder seine Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO verletzt.

Ist ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs der AO bezieht, so haben die Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 Satz 1 AO diesen Sachverhalt aufzuklären und die erforderlichen Beweismittel zu beschaffen. Sie haben gemäß § 90 Abs. 2 Satz 2 AO alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen. Ein Beteiligter kann sich gemäß § 90 Abs. 2 Satz 3 AO nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können.

bb) Bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, hat ein Steuerpflichtiger gemäß § 90 Abs. 3 Satz 1 AO in der Fassung des Gesetzes vom 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660) über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG Aufzeichnungen zu erstellen. Die Aufzeichnungspflicht umfasst gemäß § 90 Abs. 3 Satz 2 AO 2003 auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden. § 90 Abs. 3 AO 2003 ist im Streitfall allerdings nur auf die Streitjahre 2003 und 2004, nicht die Streitjahre 2001 und 2002 anzuwenden (vgl. Art. 97 § 22 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur AO – EGAO –).

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO – GAufzV – vom 13.11.2003 (BGBl. I 2003, 2296), welche das Bundesministerium der Finanzen auf der Grundlage von § 90 Abs. 3 Satz 5 AO 2003 erlassen hat, muss aus den nach § 90 Abs. 3 AO zu erstellenden Aufzeichnungen ersichtlich sein, welchen Sachverhalt der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG mit nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG verwirklicht hat und ob und inwieweit er diesen Geschäftsbeziehungen Bedingungen einschließlich von Preisen zu Grunde gelegt hat, die erkennen lassen, dass er den Grundsatz des Fremdverhaltens (Fremdvergleichsgrundsatz) beachtet hat (Aufzeichnungen). Soweit nach § 1 Abs. 1 GAufzV i.V.m. § 90 Abs. 3 Satz 2 AO aufzuzeichnen ist, ob und inwieweit der Steuerpflichtige bei seinen Geschäftsbeziehungen den

Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat, sind gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 GAufzV die Markt- und Wettbewerbsverhältnisse darzustellen, die für die Tätigkeiten des Steuerpflichtigen und die vereinbarten Bedingungen von Bedeutung sind. Der Steuerpflichtige hat gem. § 1 Abs. 3 Satz 2 GAufzV für seine Aufzeichnungen entsprechend der von ihm gewählten Methode Vergleichsdaten heranzuziehen, soweit solche Daten im Zeitpunkt der Vereinbarung der Geschäftsbeziehung bei ihm oder bei ihm nahe stehenden Personen vorhanden sind oder soweit er sich diese mit zumutbarem Aufwand aus ihm frei zugänglichen Quellen beschaffen kann. Zu den zu verwendenden und erforderlichenfalls für die Erstellung der Aufzeichnungen zu beschaffenden Informationen gehören gem. § 1 Abs. 3 Satz 3 GAufzV insbesondere Daten aus vergleichbaren Geschäften zwischen fremden Dritten sowie aus vergleichbaren Geschäften, die der Steuerpflichtige oder eine ihm nahe stehende Person mit fremden Dritten abgeschlossen hat, z.B. Preise und Geschäftsbedingungen, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospalten, Nettospalten, Gewinnaufteilungen. Zusätzlich sind gem. § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV Aufzeichnungen über innerbetriebliche Daten zu erstellen, die eine Plausibilitätskontrolle der vom Steuerpflichtigen vereinbarten Verrechnungspreise ermöglichen, wie z.B. Prognoserechnungen und Daten zur Absatz-, Gewinn- und Kostenplanung.

Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO 2003 dadurch, dass er die Aufzeichnungen nicht vorlegt, oder sind vorgelegte Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, so wird gemäß § 162 Abs. 3 Satz 1 AO 2003 widerlegbar vermutet, dass seine im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 AO 2003 dienen, höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind. Hat in solchen Fällen die Finanzbehörde eine Schätzung vorzunehmen und können diese Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, insbesondere nur aufgrund von Preisspannen bestimmt werden, kann dieser Rahmen gemäß § 162 Abs. 3 Satz 2 AO 2003 zu Lasten Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden. § 162 Abs. 3 AO 2003 ist im Streitfall nur auf das Streitjahr 2004, nicht die Streitjahre 2001 bis 2003 anzuwenden (vgl. Art. 97 § 22 Satz 2 EGAO).

cc) Die Klägerin hat im Streitfall diese Pflichten teilweise verletzt.

Bei den Darlehensbeziehungen zwischen der Klägerin und der Z. handelt es sich um einen Sachverhalt i.S.d. § 90 Abs. 2 Satz 1 AO, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs der AO bezieht, hier um eine Geschäftsbeziehung zu einer niederländischen Gesellschaft. Die Klägerin hätte daher alle erforderlichen Beweismittel vorlegen müssen, um die Ermittlung eines Zinsverrechnungspreises nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu ermöglichen. Nach der beschriebenen Kostenaufschlagsmethode hätte sie hierzu die „Kosten“ des Darlehensgebers aufdecken müssen, welche dieser bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder – wenn wie im Streitfall keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden – die betriebswirtschaftlichen Grundsätze entsprechen.

Hierbei kann sich die Klägerin nicht darauf berufen, bei der Aufdeckung der Refinanzierungskosten der Z. hätte sie Informationen über einzelne von der Z. als Darlehensnehmerin abgeschlossene Verträge nicht vorlegen können, weil sie ihr nicht bekannt seien, innerhalb des Konzerns nicht herausgegeben werden müssten, und weil gegenüber der Mutter- oder Schwestergesellschaft kein Herausgabeanspruch oder eine Pflicht zur Beweisvorsorge bestehe. Vielmehr kann sich ein Beteiligter gemäß § 90 Abs. 2 Satz 3 AO nicht darauf berufen, dass er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können. Dies wäre bei Abschluss der jeweiligen Darlehensverträge mit der Z. möglich gewesen.

Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Klägerin zitierten BFH-Beschluss vom 10.5.2001 I S 3/01 (BFHE 194, 360). Zum einen weist der BFH-Beschluss ausdrücklich auf erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten nach § 90 Abs. 2 AO hin. Zum anderen setzt sich der BFH in dem bezeichneten Beschluss im Wesentlichen mit der Frage auseinander, welche steuerlichen Dokumentationspflichten nach damaligem Recht (Jahre 1986 bis 1990) bestanden. Im hiesigen Streitfall ergibt sich die teilweise Pflichtverletzung der Klägerin jedoch allein aus der teilweise fehlenden Aufklärung des Sachverhalts und der teilweise fehlenden Beschaffung der erforderlichen Beweismittel gemäß § 90 Abs. 2 Satz 1 AO. Eine Dokumentationspflicht, welche der BFH im genannten Beschluss für die früheren Jahre abgelehnt hat, besteht hingegen gemäß § 90 Abs. 3 AO 2003 erst ab dem Streitjahr 2003 und unter Berücksichtigung des § 1 GAufzV erst ab dem Streitjahr 2004.

Zur Beurteilung der hier streitigen vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist nach Auffassung des Senats allerdings für alle Streitjahre kein Rückgriff auf die Verletzung einer Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO 2003 oder § 1 GAufzV erforderlich, so dass diese Frage dahinstehen kann. Der Senat hält die Voraussetzungen einer Schätzung des angemessenen Zinsverrechnungspreises gemäß § 162 Abs. 2 Satz 1 AO vielmehr allein aufgrund der Verletzung der Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 Satz 1 AO für erfüllt.

b) Die vom Beklagten durchgeführte Schätzung erscheint überhöht.

Eine Schätzung gem. § 162 Abs. 1 AO ist rechtswidrig, wenn ihr Ergebnis unwahrscheinlich, unschlüssig oder wirtschaftlich unvernünftig oder unmöglich ist, d. h. wenn sie den Schätzungsrahmen überschreitet. Nicht ausreichend ist, dass die Schätzung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, denn Abweichungen von den tatsächlichen Verhältnissen sind zwangsläufig mit einer Schätzung verbunden und von dem Steuerpflichtigen hinzunehmen (BFH-Urteile vom 25.1.1989 I R 289/83, BStBl II 1989, 620; vom 1.10.1992 IV R 34/90, BStBl II 1993, 259).

aa) Bei der Schätzung eines Fremdvergleichspreises nach der Kostenaufschlagsmethode werden die Kosten nach der Kalkulationsmethode

ermittelt, die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder – wenn wie im Streitfall keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden – die betriebswirtschaftlichen Grundsätze entsprechen. Es werden dann betriebsoder branchenübliche Gewinnzuschläge gemacht (vgl. BMF-Schreiben vom 23.2.1983, BStBl I 1983, 218, Tz. 2.2.4). Nach Tz. 2.1.6 Buchst. c des vorgenannten BMFSchreibens kommen als Anhaltspunkte für die Bemessung von Fremdpreisen danach vor allem Gewinnaufschläge, Kalkulationsverfahren oder sonstige betriebswirtschaftliche Grundlagen in Betracht, die im freien Markt die Preisbildung beeinflussen (betriebswirtschaftliche Daten).

Nach diesem sog. „betriebswirtschaftlichen Kostenbegriff“ wird als „Kosten“ der in Geld bewertete leistungsbedingte Güterverzehr eines Betriebs verstanden (Baumhoff, Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 724). Die inhaltliche Konkretisierung dieses Kostenbegriffs richtet sich dabei zum einen nach den tatsächlich entstandenen Ausgaben (sog. „pagatorischer Kostenbegriff“), zum anderen auch nach den kalkulatorischen Kostenarten wie z.B. den kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen, kalkulatorischen Abschreibungen oder dem kalkulatorischen Unternehmerlohn (sog. „wertmäßiger Kostenbegriff“, vgl. Baumhoff, a.a.O., Rz. 724). Sowohl der „pagatorische Kostenbegriff“ als auch der „wertmäßige Kostenbegriff“ sind Begriffe aus der betriebswirtschaftlichen Theorie (Gabler, Wirtschaftslexikon, Stichwort „Kosten“), welche nach Tz. 2.1.6 Buchst. c des BMF-Schreibens vom 23.2.1983 angewandt werden können. Die beiden beschriebenen Kostenbegriffe stehen grundsätzlich gleichwertig nebeneinander (vgl. Hülshorst/Mank in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD-Kap. II Anm. 221 zu Tz. 2.46).

bb) Der Senat führt auf dieser Grundlage gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 AO eine eigene Schätzung durch und mindert die der Klägerin zugerechneten vGA um 51.782 EUR für 2001, 44.078 EUR für 2002, 58.110 EUR für 2003 und 59.105 EUR für 2004.

Hierbei berücksichtigt er die beschriebenen Komponenten sowohl des pagatorischen als auch des wertmäßigen Kostenbegriffs, um alle Kostenbestandteile bei der Z. zu erfassen. Die Kalkulation berechnet er wie folgt (in EUR):

	2001	2002	2003	2004
Zinsaufwand bisher	244.083	304.054	301.774	197.788
<i>Refinanzierungsanteil</i>	<i>57,66%</i>	<i>56,38%</i>	<i>50,81%</i>	<i>50,43%</i>
Refinanzierungskosten	140.738	171.425	153.331	99.744

Anteil Eigenkapital	31,44%	23,41%	29,58%	37,73%
Eigenkapitalzins (150 %)	96.809	78.595	96.610	90.654
Angemessene Zinsen	237.547	250.020	249.942	190.399
Personalkosten u. Gewinn	<u>6.549</u>	<u>12.642</u>	<u>8.823</u>	<u>9.167</u>
Gesamt	244.097	262.663	258.765	199.567
vGA rechnerisch	-13	41.391	43.008	-1.779
vGA bislang lt. Bekl.	51.782	85.469	101.118	59.105
Differenz	51.795	44.078	58.110	60.884

Die für die Jahre 2001 und 2004 ermittelten „negativen“ vGA haben zur Folge, dass der Klägerin für diese beiden Jahre keine vGA aus überhöhten Zinszahlungen an die Z. zugerechnet werden können.

Diese Kalkulation beruht auf folgenden Erwägungen:

Der Senat berücksichtigt, dass die Z. die von ihr ausgereichten Darlehen sowohl durch Fremd- als auch durch Eigenkapital finanziert hat. Dementsprechend ist der Fremdvergleichspreis aus der Summe der „Kosten“ für Fremdkapital wie auch für Eigenkapital zuzüglich der Selbstkosten und eines Gewinnzuschlag zu berechnen.

(1) Der Senat stimmt im ersten Schritt der Berechnung der GKBP darin zu, dass sich die „Kosten“ für das Fremdkapital der Z. nach dem Verhältnis ihrer eigenen Zinsaufwendungen zu ihren Zinseinnahmen berechnen. Die hierzu erforderlichen Beträge können den Gewinn- und Verlustrechnungen der Z. für die Streitjahre entnommen werden. Es handelt sich um folgende Werte:

	2001	2002	2003	2004

Zinserträge verbund. Unternehmen	577.322	678.178	662.133	526.547
Zinserträge Banken	2.344	31.321	40.095	58.462
Zwischensumme	<u>579.666</u>	<u>709.499</u>	<u>702.228</u>	<u>585.009</u>
Zinsaufwand verbund. Untern.	0	1.601	19.737	264.758
sonstiger Zinsaufwand	334.238	398.382	337.057	30.282
Zwischensumme	<u>334.238</u>	<u>399.983</u>	<u>356.794</u>	<u>295.040</u>
Quote Ertrag/Aufwand in %	57,66	56,38	50,81	50,43

Demnach betragen die „Kosten“ für das Fremdkapital der Z. 57,66 % (2001), 56,38 % (2002), 50,81 % (2003) und 50,43 % (2004) der Zinserträge. Diese Quote ist in der obigen Berechnung auf den von der Klägerin gebuchten Zinsaufwand anzuwenden, um diejenigen Refinanzierungskosten der Z. zu beziffern, die sich auf die an die Klägerin ausgereichten Darlehen beziehen.

Demgegenüber hat die GKBP die Quote für die „Kosten“ des Fremdkapitals mit 57,5 % (2001), 55,8 % (2002), 50,6 % (2003) und 49,2 % (2004) ermittelt. Ausweislich der Anlage 1 des Schriftsatzes des Beklagten vom 17.2.2016 ist sie hierbei von anderen Kennzahlen ausgegangen als denjenigen, die in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Z. für die Streitjahre enthalten waren. Der Senat vermag nicht, die Herkunft der Kennzahlen aus der Anlage 1 des Schriftsatzes des Beklagten vom 17.2.2016 aufzuklären, zumal die deutsche Übersetzung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Z. von dem Beklagten selbst vorgelegt worden ist. Für die Zwecke der eigenen Kalkulation verwendet der Senat daher die Kennzahlen aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Z.

(2) In einem zweiten Schritt sind die „Kosten“ des Eigenkapitals zu schätzen, da sich diese weder aus den Gewinn- und Verlustrechnungen der Z. noch aus deren Bilanzen ergeben.

Der Senat geht hierbei – ebenso wie die GKBP – von der folgenden Überlegung aus: Zunächst ermittelt er die Eigenkapitalquote der Z. anhand des Verhältnisses des Eigenkapitals zur Bilanzsumme der Z. Den übrigen Anteil des Kapitals der Z. betrachtet er als Fremdkapital. Die Fremdkapitalquote ergibt sich also aus der Differenz zwischen 100 % und der Eigenkapitalquote. Von den unter (1) beschriebenen Refinanzierungskosten für das Fremdkapital kann so im Wege des Dreisatzes auf die Eigenkapitalkosten geschlossen werden. Diese werden dann mit einem Faktor multipliziert, da das Eigenkapital stets anders zu verzinsen ist als das Fremdkapital. Hierbei hält der Senat den Faktor von 150 % für angemessen.

Aus den Bilanzen der Z. ergeben sich die folgenden Kennzahlen zur Berechnung der Eigenkapitalquote:

	2001	2002	2003	2004
Eigenkapital	3.144.289	2.854.509	3.158.821	3.341.257
Bilanzsumme	10.000.878	12.192.776	10.678.168	8.855.589
Quote in %	31,44	23,41	29,58	37,73

Demgegenüber hat die GKBP auch in diesem Zusammenhang andere Ergebnisse zugrunde gelegt, nämlich Quoten von 31,3 % (2001), 23,4 % (2002), 26,8 % (2003) und 32,1 % (2004). Der Beklagte hat die hierzu vorgenommenen Rechenschritte in seiner Anlage 2 zum Schriftsatz des Beklagten vom 17.2.2016 erläutert. Die in dieser Anlage zugrunde gelegten Kennzahlen finden sich jedoch nicht in den Bilanzen der Z., obwohl die deutsche Übersetzung dieser Bilanzen von dem Beklagten selbst vorgelegt worden ist. Der Senat legt seiner eigenen Schätzung die Kennzahlen aus den vorliegenden Bilanzen zugrunde.

Die „Eigenkapitalkosten“ sind – exemplarisch für das Jahr 2001 – also wie folgt berechnet:

$$140.738 \text{ EUR} \div 68,56 \% \times 31,44 \% \times 150 \% = 96.809 \text{ EUR.}$$

Anders als der Beklagte hält der Senat hierbei im Rahmen seiner Schätzung den Faktor von 150 % für angemessen. Nach Auffassung des Senats muss dieser Faktor jedenfalls den Betrag von 100 % überschreiten, da eine Eigenkapitalverzinsung nach betriebswirtschaftlichen Grundlagen stets höher zu bemessen ist als eine Fremdkapitalverzinsung. Hiermit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Eigenkapital mit einem höheren Risiko verbunden ist als Fremdkapital. Mit dem Faktor von 150 % berücksichtigt der Senat die nach

Aussage der Klägerin übliche Eigenkapitalverzinsung in der Y.-Gruppe von 8 % bis 9 %.

Der Senat ermittelt diesen Faktor unter Berücksichtigung des durchschnittlichen Fremdkapitalzinssatzes der Darlehen, welche die Klägerin bei der Z. aufgenommen hat. Die Fremdkapitalzinsen für die von der Klägerin aufgenommenen ... Darlehen (Summe der Darlehensbeträge: 7.027.284 EUR) betragen pro Jahr in der Summe 404.981 EUR (ohne Tilgungen), was einem durchschnittlichen Fremdkapitalzinssatz aller ... Darlehen von 5,763 % entspricht. Unter Berücksichtigung eines Faktors von 150 % ergibt sich ein geschätzter Eigenkapitalzinssatz von 8,644 %, den der Senat – unter Berücksichtigung der mit einer Schätzung verbundenen Ungewissheiten – für angemessen hält.

Dagegen kann der Beklagte zur Begründung des von ihm angewandten Faktors von 70 % nicht mit Erfolg einwenden, den Schätzungsrahmen bildeten nach dem BFH-Urteil vom 28.2.1990 I R 83/87 (BFHE 160, 192, BStBl II 1990, 649) die Soll-Zinsen (Refinanzierungszinsen) als Obergrenze und die marktüblichen Habenzinsen als Untergrenze. Vielmehr ist dieses sog. „Margenurteil“ im Streitfall nicht anwendbar. Dem genannten Urteil lag nämlich der Sachverhalt zugrunde, dass die Kapitalgesellschaft ein zu niedrig verzinstes Darlehen an seine Gesellschafter ausgegeben und dieses teilweise refinanziert hatte. Ebenso verhielt es sich im Fall des BFH-Urteils vom 19.1.1994 I R 93/93 (BFHE 174, 61, BStBl II 1994, 725). Im Streitfall handelt es sich hingegen um den umgekehrten Sachverhalt.

(3) Schließlich sind – ebenso wie es die GKBP angenommen hat – die Selbstkosten zuzüglich eines Gewinnzuschlags hinzuzurechnen.

Die GKBP hat diese Kosten zutreffend ermittelt und im Verhältnis der gesamten Einnahmen zu den von der Klägerin vereinnahmten Zinsen berücksichtigt. Der Beklagte hat dies auch in der Anlage 3 zum Schriftsatz des Beklagten vom 17.2.2016 erläutert. Es handelt sich um 6.237 EUR in 2001, 12.040 EUR in 2002, 8.403 EUR in 2003 und 8.731 EUR in 2004. Hierzu ist der Gewinnzuschlag in Höhe von 5 % zu berücksichtigen. Der Senat schließt sich dieser Rechnung an.

(4) Darüber hinaus kann der Senat im Streitfall keine kalkulatorischen Abschreibungen angesetzt, obwohl dies bei Anwendung des „wertmäßigen Kostenbegriffs“ grundsätzlich möglich wäre. Denn die von der Z. vorliegenden Gewinn- und Verlustrechnungen der Streitjahre enthalten zwar Abschreibungen für Inventar (2001 bis 2003), für immaterielle Wirtschaftsgüter (2002 und 2003) und für Darlehen (2004), diese können jedoch nicht speziell den an die Klägerin ausgereichten Darlehen zugeordnet werden.

(5) Es kann dahinstehen, ob einzelne der insgesamt ... von der Klägerin bei der Z. aufgenommenen Darlehen einem Fremdvergleich standhalten könnten und die Zahlung der hierauf entfallenden Zinsen dann nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst wäre. Denn auch in diesem Fall wäre die Summe der vGA angesichts der beschriebenen Schätzung nicht zu verändern.

II.

In derselben Weise sind die Bescheide vom 23.6.2008 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG auf den 31.12.2002 bis 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.11.2013 teilweise rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Gemäß § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG hat die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wirtschaftsjahrs auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen. Das steuerliche Einlagekonto ist gemäß § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG ausgehend von den Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres und die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs vorzuschreiben. Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG mindern das steuerliche Einlagekonto gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nur, soweit die Summe der im Wirtschaftsjahr erbrachten Leistungen den auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigt. Als ausschüttbarer Gewinn gilt gem. § 27 Abs. 1 Satz 4 KStG das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos.

Der unter Berücksichtigung der Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs ermittelte Bestand des steuerlichen Einlagekontos wird gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG gesondert festgestellt.

Soweit die vom Beklagten im Streitfall zugerechneten vGA in die angefochtenen Feststellungsbescheide gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG Eingang gefunden haben, sind diese Feststellungen entsprechend der unter I. beschriebenen Verminderung der vGA zu ändern.

Da nämlich in den angefochtenen Feststellungsbescheiden der ausschüttbare Gewinn i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG jeweils mit 0 EUR mitgeteilt wurde, hatte die Zurechnung der vGA auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos der Klägerin Einfluss. Denn es handelte sich jeweils um Leistungen im Wirtschaftsjahr i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG, und zwar nicht um Nennkapitalrückzahlungen (vgl. Anlagen 13.3 bis 13.5 des Prüfungsberichts der GKBP vom 17.1.2008).

III.

Die Entscheidung, dass der Beklagte die festzusetzenden Steuern und festzustellenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen habe, beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Frage der anwendbaren Methode zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises hat grundsätzliche Bedeutung.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision zu.

Die Revision ist bei dem Bundesfinanzhof innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils schriftlich einzulegen. Der Bundesfinanzhof hat die Anschrift Ismaninger Straße 109, 81675 München. Es besteht ferner ein elektronisches Gerichtspostfach (Näheres unter www.egvp.de). Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Ihr soll eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Urteils beigelegt werden.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss enthalten:

- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge);
- die Angabe der Revisionsgründe, und zwar:
 - die bestimmte Bezeichnung der Umstände, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt;
 - soweit die Revision darauf gestützt wird, dass das Gesetz in Bezug auf das Verfahren verletzt sei, die Bezeichnung der Tatsachen, die den Mangel ergeben.

Vor dem Bundesfinanzhof müssen sich die Beteiligten durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof eingeleitet wird. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Hinweis betreffend die Neutralisierung: Die im Text enthaltenen Beträge entsprechen nicht den tatsächlichen Werten. Sie wurden proportional zu einander verändert.

