

Titel:

Verrechnungspreis mit bosnischer Schwestergesellschaft

Normenketten:

AStG § 1 Abs. 1, Abs. 3 S. 9 f.

KStG § 8 Abs. 3 S. 2

EStG § 4 Abs. 1 S. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2

GewStG § 7

GAufzV § 1 Abs. 1 Satz 2, § 2 Abs. 3, § 4 Nr. 1 u. Nr. 2

Schlagworte:

Verrechnungspreis mit bosnischer Schwestergesellschaft, Darlehen, Beweislast, Beteiligung, Ausland, Anordnung, Einspruchsverfahren, Einspruch, Gesellschaft, Gesellschafter, Gewinn und Verlustrechnung, Vergleich, wirtschaftliche Lage, Aufbauorganisationsplan

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstelle:

BeckRS 2019, 33779

Tenor

1. Dem Beklagten wird aufgegeben, den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 17. Juni 2016, den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2012 vom 17. Juni 2016, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung ebenfalls vom 17. Juni 2016 sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2013 und den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2013, beide vom 2. Januar 2017, dergestalt zu ändern, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen im Jahr 2012 um ... € und im Jahr 2013 um ... € vermindert werden. Die Steuer- und Messbetragsberechnungen werden dem Beklagten übertragen.
2. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
3. Die bis zum 2. Januar 2017 angefallenen Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu ... %, der Beklagte zu ... %. Die danach angefallenen Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin zu ... %, der Beklagte zu ... %.
4. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Klägerin vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Klägerin die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.
5. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Bei der Klägerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer in den Streitjahren Herr war. Wirtschaftsjahr der Klägerin ist das Kalenderjahr. Gegenstand der Klägerin ist die Entwicklung, Produktion und der Vertrieb auf dem Gebiet Trenn- und Zerspantechnik sowie die Erbringung von Beratungsleistungen auf dem Bereich der Unternehmensberatung. Der überwiegende Teil der Verkaufartikel der Klägerin unterliegt einer mehrstufigen Fertigung, mit zum Teil arbeitszeitintensiven Fertigungsverfahren.

2

Im Jahr 2007 gründete der Gesellschafter- Geschäftsführer der Klägerin in Bosnien-Herzegowina die Firma CB, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, als Alleingesellschafter. Die Schwesterfirma der Klägerin ist ausschließlich auf dem Gebiet der Trenn-, Schleif- und Zerspantechnik (Drehen/Fräsen) tätig und fertigt auch Fertig- und Halbfertigprodukte. Für den Zeitraum von 5 Jahren erhielt die CB in Bosnien-Herzegowina eine „Tax Holiday“. Die Aufnahme der Produktion in Bosnien-Herzegowina erfolgte im Jahr 2008. Die Finanzierung der Standortgründung wurde durch die Klägerin mit einem Darlehen über ... €, das bis Ende 2014 vollständig zurückgezahlt wurde, vorgenommen. Geschäftsführer der CB war nach dem vorgelegten Organisationsplan K. Ferner entsandte die Klägerin zwei Mitarbeiter, die das Personal der CB in Bosnien schulte. Ab April 2012 arbeitete noch ein Mitarbeiter in Bosnien. Nach dem vorgelegten Aufbauorganisationsplan leitete dieser Mitarbeiter die Fertigung der CB. Die Personalkosten trug die CB.

3

Ursache für die Gründung der CB war die wirtschaftliche Situation der Automobilzulieferer im Jahr 2006 am Standort Deutschland. Der überwiegende Teil der Verkaufsartikel der Klägerin unterlag einer mehrstufigen Fertigung, welche verschiedene Kombinationen von Fertigungsverfahren umfassen konnte. Insbesondere bei den arbeitszeitintensiven Fertigungsverfahren (Trennschleifen, Drehen, Fräsen) war die Klägerin aufgrund des hohen Lohnniveaus am Standort Deutschland nicht mehr wettbewerbsfähig. Gute Deckungsbeiträge aus den High-Tech-Verfahren (Adiabatisches Trennen, Doppelplanschleifen) mussten in zunehmenden Maße die Verluste der lohnintensiven Verfahren subventionieren. Einzelne Fertigungsstufen konnten aus Zertifizierungs- und Geheimhaltungsgründen indes nicht an externe Produzenten vergeben werden. Zudem hätte bei einer Fremdvergabe auch die große Gefahr bestanden, dass eine Drittfirma das Knowhow der Klägerin abschöpft und sodann das Geschäft mit dem Kunden der Klägerin übernimmt. Dies hätte zu großen Umsatzverlusten der Klägerin führen können. Weiter mussten die lohnkostenintensiven Arbeiten zum Teil auch eine oder mehrere Fertigstufen der Hightech-Verfahren abdecken, so dass bei einer Fremdvergabe auch dieses Geschäft gefährdet war. Aus diesen Gründen erfolgte die Entscheidung, die lohnintensiven Fertigungsprozesse nach Bosnien-Herzegowina auszugliedern um wieder profitabel zu werden und in Zukunft wettbewerbsfähig zu bleiben. Dort gab es deutschsprechendes Personal mit der nötigen Fachkunde, geringe Zölle und ein geringes Wechselkursrisiko. Die CB fungierte als Auftragsfertiger mit den Prozessen Produktion, Qualitätssicherung und einer kleinen Verwaltungseinheit. Kostenvorteile bestanden nicht nur bei den Personalkosten, sondern auch bei den Stromkosten. Mit der CB konnte verhindert werden, dass die guten Erträge der Klägerin aus den Hightech-Verfahren am Standort Deutschland weiter dazu verwendet werden mussten, die Lowtech-Verfahren zu subventionieren.

4

Die Klägerin lieferte an die CB das zur Produktion benötigte Material. Die Lieferungen wurden zivilrechtlich als Materialverkäufe abgewickelt. Die Klägerin erhielt als Kaufpreise ihre Einstandspreise ohne Verrechnung von Gewinnzuschlägen bzw. Handling Fees/Provisionen. Der Materialeinkauf und die Belieferung der CB erfolgten durch die Klägerin, die aufgrund der von ihr gekauften Mengen günstigere Einkaufspreise als die CB erzielen konnte.

5

Die von der Klägerin in Auftrag gegebenen Arbeiten führte die CB mit dem gekauften Material und ihrem Personal aus. Zivilrechtlich verkaufte die CB die Produkte sodann an die Klägerin. Zum Teil wurden sie unmittelbar von der CB an die Endkunden geliefert, zum Teil wurden die Produkte von der Klägerin oder von Drittfirmen weiterbearbeitet. Die Klägerin ermittelte die Verrechnungspreise für die von ihr gekauften Produkte anhand einer „Deckungsbeitragsrechnung“.

6

Bis zum Jahr 2012 hat die Klägerin alle von der CB in Bosnien-Herzegowina hergestellten Produkte abgenommen. Ab 2013 erzielte CB eigene Umsätze mit der Fremdfirma P. Dabei handelte es sich um einen früheren Kunden der Klägerin. Da die Klägerin bei einer Produktion in Deutschland dem Kunden P keine konkurrenzfähigen Preise anbieten konnte, übernahm die CB dessen Aufträge und belieferte P mit den von

ihr hergestellten Produkten gemäß den abgeschlossenen Verträgen. Einen eigenen Vertrieb hatte die CB in den Streitjahren nicht.

7

Die Höhe des Materialaufwands der Klägerin und die damit erzielten Umsätze ergeben sich aus der nachfolgenden Tabelle:

Jahr	2011	2012	2013
Gesamte Umsatzerlöse der Klägerin			
davon aus Weiterverkäufen mit Beteiligung der CB an der Produktherstellung	= ... %	= ... %	0 = ... %
Gesamter Materialaufwand der Klägerin			
Materialaufwand der CB lt. Gewinn- und Verlustrechnungen; 2013 ohne Waren P			

Materialaufwand der CB lt. Schreiben der Klägerin vom 5. September 2019
alle Beträge in €

8

Die CB verbrauchte das von der Klägerin gelieferte Material nicht vollständig im jeweiligen Jahr der Lieferung, sondern zum Teil erst in Folgejahren:

Tatsächlicher Warenverbrauch
Nicht im Jahr des Kaufs
verbraucht Material
Verbrauch von in Vorjahren
gekauftem Material
Damit erzielte Umsatzerlöse
alle Beträge in €

9

Zur Abwicklung der Einkäufe weist das Organisationsschema der Klägerin (Anlage 11 zum Schriftsatz vom 5. September 2019) - der Stelle der kaufmännischen Leitung nachgeordnet - eine Stelle für die Einkaufsleitung und eine zum Stand 31. Oktober 2014 nicht besetzte Stelle für die Einkaufssachbearbeitung aus. Ferner standen der kaufmännischen Leitung zwei Auftragsbearbeiter sowie eine Stelle für allgemeine Sachbearbeitung und ein Finanz-/Lohnbuchhalter zur Verfügung.

10

Für die CB ergeben sich aus den vorgelegten Gewinn- und Verlustrechnungen folgende Ergebnisse:

Jahr	2010	2011	2012	2013
Umsatz:				
Gewinn:				
in %:				
alle Beträge in €				

11

Für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2013 wurde die Klägerin zunächst jeweils entsprechend der eingereichten Steuererklärungen veranlagt. Die Steuerbescheide ergingen alle unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

12

Im Jahr 2015 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung unter Beteiligung des Fachprüfers für Auslandsbeziehungen beim Bayerischen Landesamt für Steuern statt. Der Auslandsprüfer nahm an, dass die Verlagerung von Funktionen und Risiken auf die CB in den Jahren 2007/2008 dem Grunde nach den Tatbestand einer Funktionsverlagerung erfülle. Da lediglich eine Routinefunktion übertragen worden sei, habe die Klägerin die Funktionsverlagerung aber zu Recht ohne die Bezahlung eines besonderen Entgelts durchgeführt.

13

Für nicht gerechtfertigt hielt es der Fachprüfer, die Verrechnungspreise für die Warenkäufe der Klägerin mittels einer sogenannten Deckungsbeitragsrechnung zu ermitteln. Aufgrund seiner Funktions- und Risikoanalyse kam der Fachprüfer zum Ergebnis, die CB sei aus den nachfolgenden Gründen ein Lohnfertiger:

- Die Klägerin nehme den Großteil der Produktion ab;
- die Klägerin habe die Disposition über die in Bosnien hergestellten Produkte inne und bestimme, welche Fertigungsschritte die Schwestergesellschaft wie auszuführen habe;
- die Klägerin beschaffe die zur Produktion erforderlichen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die lediglich aus zolltechnischen Gründen an den Lohnfertiger fakturiert würden;
- die CB sei als eigenständiges Unternehmen nicht lebensfähig;
- die CB sei nur relativ geringen unternehmerischen Risiken ausgesetzt.

14

Aufgrund der Freistellung der CB von den wesentlichen Risiken vertrat der Auslandsprüfer die Ansicht, für die Verrechnungspreisermittlung sei die Kostenaufschlagmethode anzuwenden. Bei der Korrektur der Verrechnungspreise ging er von einem Aufschlagsatz in Höhe von 12% aus, wobei er das von der Klägerin fakturierte Material und die Schrotterlöse nicht in die Kostenbemessungsgrundlage einbezog. Für das Jahr 2013 berücksichtigte er, dass der Kunde P ausschließlich Verträge mit der CB vereinbart hatte und kürzte die Kosten um die Kosten P.

15

Ferner vertrat der Auslandsprüfer die Rechtsansicht, der gesamte Prüfungszeitraum sei einheitlich zu betrachten. Daher sei es sachgerecht, einen im Jahr 2010 zugunsten der Klägerin errechneten und in den Steuerbescheiden nicht berücksichtigten Betrag von 64.897 € im Jahr 2011 fehlerberichtigend abzuziehen.

16

Hieraus ergab sich folgende Berechnung von Korrekturbeträgen aufgrund der Käufe der Klägerin von CB, die der Prüfer als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an den Gesellschafter-Geschäftsführer K einordnete:

Jahr	2010	2011	2012	2013
------	------	------	------	------

Kosten ohne Material:

davon .. % Gewinnaufschlag

Bisheriges Ergebnis lt. GuV (ohne Schrotterlöse; ohne Gewinn Kunde P):

Korrekturbetrag (Zeile 3 minus Zeile 2):

Übertrag:

vGA:

alle Beträge in €

17

Die Frage, ob für die Materialverkäufe der Klägerin an die CB fremdübliche Kaufpreise vereinbart wurden, griff der Auslandsprüfer in seinem Prüfbericht nur betreffend die Materialverkäufe auf, die erfolgten, damit die CB Produkte für den Kunden P herstellen konnte. Der Prüfer nahm an, fremdüblich sei bei eigenen Materialkosten der Klägerin in Höhe von ... € ein Gemeinkostenzuschlag und ein Gewinnaufschlag in Höhe

von jeweils ... %. Hieraus errechnete der Auslandsprüfer für 2013 eine weitere vGA in Höhe von ... € (= 2 * ... €).

18

Den Gewinn der CB aus dem Geschäft mit P schätzte der Auslandsprüfer aufgrund der Angaben der Klägerin wie folgt:

„Umsätze der CB mit P:

Materialaufwand:

Sonstige Kosten (...% der Gesamtkosten):

Gewinn vor Prüfung:

vGA:

Gewinn CB nach Prüfung:

Mit der Begründung, dieser Gewinn der CB sei eine Vergütung für eine Routinefunktion, sah der Auslandsprüfer davon ab, eine vGA wegen der Übertragung des Kunden P von der Klägerin auf die CB anzusetzen. Allerdings führte er aus, dass nach fremdvergleichskonformen Lizenzsätzen Werte zwischen 1% und 3% als Lizenzgebühr „nach den allgemeinen Praxiserfahrungen“ angesetzt werden könnten.“

19

Für 2013 errechnete der Prüfer damit eine vGA in Höhe von insgesamt ... € (... € + ... €). Weitere Prüfungsfeststellungen sind nicht streitig. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28. Juli 2015 und den Bericht des Fachprüfers vom 14. Juli 2015 Bezug genommen.

20

Das beklagte Finanzamt (FA) übernahm die Prüfungsfeststellungen und erließ am 18. September 2015 geänderte Körperschaftsteuerbescheide und geänderte Gewerbesteuerermessbescheide für die Zeiträume 2011 bis 2013. Mit Schriftsatz vom 9. Oktober 2015 legte die Klägerin gegen diese geänderten Bescheide Einspruch ein.

21

Im Einspruchsverfahren gab es mehrere Besprechungen zwischen der Klägerin und dem Auslandsprüfer und dem FA. Als Ergebnis dieser Besprechungen wurde festgehalten, dass einige fehlerhafte Buchungen auf dem Konto „sonstige Erträge“ vorlagen. Die als vGA angesetzten Verrechnungspreiskorrekturen verringerten sich durch die Fehlerkorrektur für 2011 um ... € auf ... €, für 2012 um ... € auf ... € und für 2013 um ... € auf ... €. Entsprechend ergingen unter dem 17. Juni 2016 geänderte Körperschaftsteuerbescheide und geänderte Gewerbesteuerermessbescheide für die Zeiträume 2011 bis 2013.

22

Mit der Einspruchsentscheidung ebenfalls vom 17. Juni 2016 wies das FA die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.

23

Während des Klageverfahrens reichte die Klägerin weitere Unterlagen ein, aus denen hervorging, dass die CB die Frachtkosten für die Materiallieferungen, die zur Durchführung des Geschäfts der CB mit P erfolgten, getragen hatte. Das FA nahm aufgrund dieser Unterlagen an, bei der Ermittlung der vGA aus diesen Materiallieferungen sei der bisher angesetzte Gemeinkostenzuschlag in Höhe von ...% nicht gerechtfertigt und erließ unter dem 2. Januar 2017 einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2013 und einen geänderten Gewerbesteuerermessbetragsbescheid 2013. In beiden Bescheiden setzte das FA eine um weitere ... € auf ... € verminderte vGA an.

24

Im Ergebnis wurde die Klägerin nun wie folgt veranlagt:

2011

2012

2013

vGA Auslandsprüfer

Korrektur im Einspruchsverfahren (richtige Gewinn der CB)

Korrektur im Gerichtsverfahren (nur ... % Aufschlag für Warenlieferung Umsätze mit P)

Noch streitige vGA

25

Die Klägerin begründet ihre Klage wie folgt:

Die Deckungsbeitragsrechnung beruhe auf einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse. Für den jeweils angemessenen Verrechnungspreis seien die einzelnen Wertbeiträge gemäß dem Geschäftsmodell der Firmengruppe des K maßgeblich. Dabei sei zu berücksichtigen, dass es fünf Wertschöpfungsketten gebe.

(1) Bei der ersten Wertschöpfungskette würden die Produkte durch die CB hergestellt und an Dritte verkauft (Geschäft der CB mit P).

(2) Bei der zweiten Wertschöpfungskette liefere die Klägerin der CB das Material, die das von ihr hergestellte Produkt an die Klägerin verkaufe. Sodann werde das von der CB hergestellte Produkt an dritte Firmen zur Fertigstellung für den Endkunden geliefert. Im Jahr 2011 habe die Klägerin für rd. ... € von der CB gekauft und für rd.

(3) Bei der dritten Wertschöpfungskette liefere die Klägerin der CB das Material, die das von ihr hergestellte Produkt an die Klägerin verkaufe. Sodann werde das von der CB hergestellte Produkt unmittelbar an den Endkunden geliefert. Im Jahr 2011 habe die Klägerin für ... € bei der CB Waren gekauft und für ... € weiterverkauft (+ ... € = ... % Aufschlag). Im Jahr 2012 habe die Klägerin für ... € bei der CB gekauft und für ... € weiterverkauft (+ ... € = ... % Aufschlag). Im Jahr 2013 habe die Klägerin für ... € bei der CB gekauft und für ... € weiterverkauft (+ ... € = ... % Aufschlag).

(4) Bei der vierten Wertschöpfungskette liefere die Klägerin der CB das Material. Nach der Bearbeitung durch die CB werden es an die Klägerin zur weiteren Bearbeitung geliefert.

(5) Bei der fünften Wertschöpfungskette kaufe die Klägerin Material, das sie selbst bearbeite und sodann das Fertigprodukt an die Endkunden liefere.

Aus der Wertschöpfungsanalyse gehe hervor, dass die CB unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Umsatzvolumen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung beider Firmen ... % der von beiden Firmen insgesamt erschaffenen Werte erwirtschaftet habe. Dagegen würden der CB nach einer Ist-Ergebnisverteilung (EBIT) nur ... % der Ergebnisse zugeordnet. Dies zeige, dass die CB tatsächlich zu gering vergütet werde.

... € weiterverkauft (+ ... € - ... € Fremdkosten = ... € oder rd. ... % Aufschlag für die Klägerin). Im Jahr 2012 habe die Klägerin für rd. ... € von der CB gekauft und für rd. ... € weiterverkauft (+ ... € - ... € Fremdkosten = ... € oder rd. ... % Aufschlag). Im Jahr 2013 habe die Klägerin für ... € von der Klägerin Waren gekauft und für ... € weiterverkauft (+ ... € - ... € Fremdkosten = ... € oder ... % Aufschlag).

Bei der Analyse seien zudem nicht die tatsächlichen Kosten der CB anzusetzen. Vielmehr müssten kalkulatorische Kosten berücksichtigt werden. Denn die CB habe mit billigen gebrauchten Maschinen gearbeitet. Zu berücksichtigen sei, dass die CB demnächst neue Maschinen anschaffen müsse und hierfür erhebliche Anschaffungskosten und Abschreibungen anzusetzen seien.

Sachgerecht sei es, die Standortvorteile der Produktion in Bosnien-Herzegowina hälftig zwischen der Klägerin und der CB aufzuteilen. Die Standortvorteile (Personalkosten; Stromkosten) würden sich im Jahr 2011 auf ... €, im Jahr 2012 auf ... € und im Jahr 2013 auf ... € belaufen.

Der vom FA gewählte Ansatz, nach dem die Standortvorteile (Lohnkosten; Stromkosten) lediglich in Höhe von 2-3% beim Standort Bosnien-Herzegowina lägen, sei willkürlich gewählt und entbehre jeglicher Grundlage. Es hätten keine uneingeschränkt vergleichbaren Aufteilungsmaßstäbe gefunden werden können, anhand derer die Aufteilung der Standortvorteile abgeleitet werden könnten. Das Finanzgericht Münster habe in seiner Entscheidung vom 16. März 2006 Az. 8 K 2348/02 E EFG 2006,

1562 eine hälftige Aufteilung für zutreffend gehalten. Der zu beurteilende Sachverhalt sei mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar.

Die Feststellungen seitens der Außenprüfung seien lediglich anhand grundsätzlicher Aspekte der gesellschaftsrechtlichen Konstellation und nicht auf Grundlage der tatsächlichen Umstände der Kooperation der Gesellschaften getroffen worden. Die unzutreffende Grundannahme der Außenprüfung sei, dass die Verrechnungspreise falsch sein müssen, da bei der Schwesterfirma keine Gewinne entstehen dürfen.

Einer Gegenüberstellung der Ergebnisse vor Zinsen und Steuern (EBIT) sei eindeutig zu entnehmen, dass keine Ergebnisverschiebung ins Ausland vorliege. Die EBIT-Zahlen der Klägerin und der CB, die im Schriftsatz vom 23. August 2016 (Seite 6) und im Schriftsatz vom 7. November 2016 (Seite 6 unten und Seite 7) näher dargelegt werden, zeigten, dass keine Gewinnverlagerung vorliege. Denn die Klägerin erwirtschaftete deutlich bessere EBIT-Margen als der breite Durchschnitt der Branche.

Die getroffenen Geschäftsvereinbarungen zwischen der Klägerin und deren Schwestergesellschaft seien nicht jeweils getrennt, sondern als Einheit zu würdigen. Der wirtschaftliche Gehalt liege darin, dass beide Seiten von diesem einheitlichen Geschäft profitieren. Derartige Geschäfte würden auch zwischen fremden Dritten abgewickelt. Bei der Klägerin verbleibe nicht nur ein kalkulatorischer Deckungsbeitrag sondern ein zusätzlicher Preisvorteil durch die Produktion bei der CB.

Die Beweislast für eine Verrechnungspreiskorrektur liege grundsätzlich beim FA. Das FA habe nicht dargestellt, dass der gewählte Verrechnungspreis einem Fremdvergleich nicht standhalte. Es seien weder hypothetische Fremdvergleichspreise ermittelt worden noch seien die vorgelegten hypothetischen Fremdvergleichspreise hinsichtlich ihrer Angemessenheit überprüft worden.

Bei dem Kunden NN handle es sich wirtschaftlich um einen Kunden der CB, der vor dem Tätigwerden der CB ab dem Jahr 2011 nicht Kunde der Klägerin gewesen sei. Denn die Klägerin hätte mangels ausreichender eigener Produktionsanlagen diesen Kunden nicht beliefern können. Nur aus strategischen Gründen sei entschieden worden, diese Artikel über die Klägerin an den Kunden B zu liefern, da der letzte Arbeitsschritt vom Kunden in einem Galvanobetrieb in den östlichen Bundesländern vorgesehen war. In den Jahren 2011-2013 hätten die Aufträge dieses Kunden einen Umsatzanteil von immerhin ... % der Umsätze der CB entsprochen.

Bei der Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen für den Warenverkehr unter verbundenen Unternehmen seien weder die Marktmacht des Herstellers noch die Abhängigkeit des Produzenten von seinem Großabnehmer zugrunde zu legen. Maßstab sei allein der faire Umgang der Unternehmen miteinander. Bosnische Unternehmen seien auch keineswegs bereit, ihre Standortvorteile zum Großteil ihren Kunden zu überlassen.

Der eigene Wertschöpfungsbeitrag der CB am Materialanteil liege in den Lagerkosten, den Ausschusskosten, den Wareneingangskosten sowie den Einfuhrzöllen und Einfuhrgebühren.

Die Beklagte lasse den Umstand außer Betracht, dass die Klägerin in Deutschland trotz angeblich überhöhter Preise der CB einen Kostenaufschlag von ... % erwirtschaftete, der weit über dem branchenüblichen Durchschnitt liege.

Fehl gingen schließlich die Ausführungen des FA mit denen es geltend mache, die Bevorratungskosten für Material seien aufgrund der räumlichen Entfernung in Bosnien höher als in Deutschland.

Eine segmentierte Ergebnisrechnung auf Basis der kalkulatorischen Kosten in Bezug auf die einzelnen Wertschöpfungsketten zeige, dass die CB unter angemessener Berücksichtigung der kalkulatorischen Kosten insgesamt über die Wirtschaftsjahre 2010 bis 2013 hinweg eine negative Marge pro Wertschöpfungskette erzielt hätte.

Bei der Kalkulation der XY sei der potentielle Ausschuss mit ... % des Materials angesetzt worden.

Tatsächlich hätten sich ein höherer Ausschuss ergeben. Im Jahr 2011 hätten nach der Kalkulation ... Stück als Ausschuss anfallen müssen. Tatsächlich seien ... Stücke zusätzlich als Ausschuss angefallen. Im Jahr 2012 habe sich der Mehrausschuss auf ... Stück (kalkuliert: ...) belaufen und im Jahr 2013 auf ... Stück (kalkuliert: ...) belaufen. Bei einem Verkaufspreis von ... € für Tausend Stück hätte sich ein Schaden von ... € im Jahr 2011, von ... € im Jahr 2012 und von ... € im Jahr 2013 ergeben.

26

Nach Angaben der Klägerin realisierte die CB einen Gewinnaufschlag auf die Vollkosten von etwa ... % über die Wirtschaftsjahre 2010 bis 2013 hinweg.

27

Wegen der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 23. August 2016, 7. November 2016, 16. Oktober 2018 und vom 5. September 2019 Bezug genommen.

28

Mit gerichtlicher Anordnung vom 13. August 2019 wurde die Klägerin aufgefordert, verschiedene Fragen zu beantworten und angeforderte Nachweise vorzulegen. Bezüglich der Einzelheiten wird auf diese Anordnung und die Stellungnahme der Klägerin samt Anlagen vom 5. September 2019 Bezug genommen.

29

Die Klägerin beantragt,

- den Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 17. Juni 2016,
- den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 17. Juni 2016,
- den Gewerbesteuermessbescheid 2011 vom 17. Juni 2016,
- den Gewerbesteuermessbescheid 2012 vom 17. Juni 2016, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2016 sowie
- den Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 2. Januar 2017 und
- den Gewerbesteuermessbescheid 2013 vom 2. Januar 2017, dahingehend abzuändern, dass die in den genannten Bescheiden festgesetzten Hinzurechnungsbeträge in Gestalt der verdeckten Gewinnausschüttungen für die Jahre
- 2011 in Höhe von ... €,
- 2012 in Höhe von ... € und
- 2013 in Höhe von ... € entfallen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

30

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

31

Das FA trägt vor, die von der Firma CB zugrunde gelegte Kalkulationsmethode sei grundsätzlich nicht akzeptabel:

Nach dem Grundsatz der Abschnittbesteuerung habe das FA in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen.

Die gesetzliche Grundlage für die vorgenommene Korrektur sei § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes (AStG) der auf den Fremdvergleichsgrundsatz abstelle und sich somit nicht auf eine wie auch immer gelagerte Gewinnverlagerung in das Ausland beziehe.

Die CB habe auch nach dem vom Finanzamt angesetzten Gewinnaufschlag einen erheblich über den Durchschnittswerten der Autozuliefererbranche liegenden prozentualen Gewinn erzielen können. Dies belege der Vergleich mit Gewinnen anderer Firmen, die sich aus Artikeln der Zeitschrift Automobilwoche, der Wirtschaftswoche und im Internet veröffentlichten Untersuchungsergebnissen der Unternehmensberatung „Berylls Strategy Advisors“ ergebe. Das langjährige Mittel der Gewinnmarge in der Automobilindustrie habe danach 5,3% betragen. Damit lägen Fremdvergleichswerte vor. Der Mittelwert der erzielbaren Gewinnaufschläge habe sich bei rund 5,5% bewegt. Von einer mittleren Bandbreite von rund 2% bis zu rund 10% könne ausgegangen werden. Gegenüber einem fremden Dritten hätte die CB, die keine „High-Tech-Produkte“ bearbeite, keine Gewinnaufschläge im oberen Bereich durchsetzen können.

Der Vergleich der EBIT-Zahlen zeige, dass sich die prozentualen Margen der CB trotz der bei ihr angesiedelten geringerwertigen Fertigungsprozesse mit Ausnahme des Jahres 2010 mindestens im Bereich der Klägerin, in den Jahren 2011 und 2013 gar wesentlich darüber bewege.

Die CB sei zutreffend als Auftragsfertiger eingeordnet worden, da sie die Produkte nicht selbst entwickelte, sondern nach Vorgaben der Klägerin hergestellt habe. Sie sei auch nicht werbend im Markt aufgetreten.

Das von der Klägerin zum Selbstkostenpreis beigestellte Material könne nicht in die Ermittlung des Gewinnaufschlags mit einbezogen werden, da insoweit ein eigener Wertschöpfungsbeitrag fehle. Es sei nicht fremdüblich, dass die Klägerin Material zum Selbstkostenpreis liefere, beim Rückkauf aber dann einen Gewinnaufschlag auf die Materialkosten zahle.

Von den Kunden sei ein erheblicher Kostendruck auf die Automobilzulieferer ausgeübt worden. Im Prüfungszeitraum sei zudem die wirtschaftliche Lage in Bosnien erheblich angespannt gewesen. In diesem Umfeld wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer bereit gewesen, für den Erhalt dauerhafter und sicherer Aufträge als Gegenleistung auf die Weiterbelastung von Standortvorteilen im Wesentlichen zu verzichten.

Die Klägerin habe alle wesentlichen Risiken, zum Beispiel das Markt- und Absatzrisiko, das Preisrisiko, das Forderungsausfallrisiko sowie das Produktions- und Gewährleistungsrisiko übernommen. Deshalb hätte auch ein fremdes Unternehmen als Auftraggeber, vertreten durch einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter, nur diese einfachen Routinefunktionen vergütet. Daher sei für die Verrechnungspreisermittlung zwingend die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden.

In der von der Klägerin ausgearbeiteten Wertschöpfungsbeitragsrechnung werde auf das Bestehen und die Bedeutung von immateriellen Wirtschaftsgütern in der Wertschöpfungskette nicht eingegangen. Die in die Preisfindung mit einfließenden immateriellen Wirtschaftsgüter, beispielsweise der Firmenwert, das Produkt- und Produktions-Knowhow und die Kunden- und Einkaufsbeziehungen seien bei der Verlagerung der Produktion auf die CB nicht mit übertragen worden. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte bei dieser Sachlage dafür Sorge getragen, dass sich dies bei der Preisfindung widerspiegeln, also keine Vergütung für die beim Auftraggeber verbliebenen Güter bezahlt werde.

Es werde von der Klägerin auch verkannt, dass die CB wegen fehlendem eigenem Marktzugang ohne die auftraggebende Klägerin alleine nicht überlebensfähig wäre.

32

Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung und die Schriftsätze vom 7. Oktober 2016, 21. Dezember 2016, 25. Januar 2019 und vom 4. Oktober 2019 Bezug genommen.

33

Am 20. März 2018 fand ein Termin über die Erörterung des Sach- und Rechtsstandes und am 26. November 2019 der Termin der mündlichen Verhandlung statt. Auf die Niederschriften wird Bezug genommen.

II.

34

Die Klage ist teilweise begründet.

35

1. a) Im Verhältnis zu Bosnien-Herzegowina gilt das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen fort. Sind dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt und sind die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen nach Artikel 10 des Doppelbesteuerungsabkommens die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

36

b) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 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 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG (für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Gewerbesteuergesetz -GewStG-) 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.

Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH-, vgl. Urteil vom 24. Oktober 2018 I R 78/16, BStBl II 2019, 570).

37

Voraussetzung einer vGA ist die Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis. Zutreffend ist, dass der Maßstab des Verhaltens eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters der Kapitalgesellschaft im Rahmen der Veranlassungsprüfung lediglich dazu dient, die Hauptanwendungsfälle des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG näher zu bezeichnen, andere Sachverhalte aber nicht von vornherein aus dem Anwendungsbereich der vGA ausgenommen werden. Im Ergebnis ist bei der Prüfung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auf die allgemeine Dogmatik des Veranlassungsprinzips zurückzugreifen; ausreichend ist nach ständiger Rechtsprechung für den Tatbestand der vGA bereits eine Mitveranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2018, I R 78/16 aaO).

38

Eine vGA kann auch dann in Betracht kommen, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird. Entscheidend ist in diesem Fall, ob die Kapitalgesellschaft dem Dritten einen Vermögensvorteil zugewendet hat, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einer Person, die dem betreffenden Gesellschafter nicht nahesteht, nicht gewährt hätte. Da das „Nahestehen“ lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, reicht zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein (vgl. BFH-Beschluss vom 12. September 2018 I R 77/16, BFH/NV 2019, 296).

39

Zahlt eine Kapitalgesellschaft an eine Schwestergesellschaft für von diesen gelieferten 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 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 (vgl. BFH-Urteil vom 6. April 2005 I R 22/04, BStBl II 2007, 658 und Urteil des Finanzgerichts Münster vom 7. Dezember 2016 13 K 4037/13 K, F, EFG 2017, 334).

40

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 Abgabenordnung (AO) notwendig macht. 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 (vgl. BFH-Urteil vom 6. April 2005, I R 22/04, a.a.O.).

41

Die Beweislast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung trägt das Finanzamt (vgl. Urteil des Finanzgerichts München vom 11. Juni 2018 7 K 634/17, EFG 2018, 1388).

42

c) Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Außensteuergesetz (AStG) in der für alle Streitjahre gültigen Fassung gilt:

„Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“

43

§ 1 Abs. 1 Satz 2 AStG in der für die Streitjahre 2011 und 2012 geltenden Fassung beziehungsweise § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG in der ab 2013 geltenden Fassung bestimmt: „Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln.“

44

Nach § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG ist dem Steuerpflichtigen eine Person nahe stehend, wenn eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist oder auf beide unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

45

§ 1 Abs. 5 AStG in der in den Streitjahren 2011 und 2012 geltenden Fassung bestimmt:

„Geschäftsbeziehung im Sinne der Absätze 1 und 2 ist jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung ist und entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder § 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.“

46

Ab dem (Wirtschafts-)Jahr 2013 bestimmt die Nachfolgevorschrift § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 AStG:

„Geschäftsbeziehungen im Sinne dieser Vorschrift sind

1. einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person,

a) die Teil einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen oder der nahestehenden Person sind, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder anzuwenden wären, wenn sich der Geschäftsvorfall im Inland unter Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen und einer inländischen nahestehenden Person ereignet hätte, und b) denen keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt; eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist eine Vereinbarung, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führt.“

47

2. Nach diesen Grundsätzen berechtigt das Doppelbesteuerungsabkommen mit Bosnien-Herzegowina im Streitfall sowohl zur Anwendung der Grundsätze der vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG als auch zur Anwendungen des § 1 AStG. Die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Überprüfung der Verrechnungspreise sind nach beiden Rechtsnormen gegeben. Aus der Sicht des § 8 Abs. 2 Satz 3 KStG liegen Schwestergesellschaften vor, die demselben Anteilseigner gehören. Dieser Gesichtspunkt ist auch für die Anwendung des § 1 AStG entscheidend (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG).

48

a) Sowohl nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als auch nach § 1 AStG ist ein Fremdvergleich durchzuführen.

49

§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG enthält keine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung über Methoden zur Ermittlung von Fremdvergleichspreisen. Dagegen enthält § 1 Abs. 3 AStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung umfangreiche Regelungen, wie der Fremdvergleich methodisch „für Geschäftsbeziehungen“ im Sinne des § 1 AStG vorzunehmen ist.

50

Können Fremdvergleichswerte ermittelt werden, die - ggf. nach Vornahme sachgerechter Anpassungen - im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind, ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG). Sind solche Fremdvergleichswerte nicht zu ermitteln, sind eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen der Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zugrunde zu legen (§ 1 Abs. 3 Sätze 2 bis 4 AStG). Können keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden, hat der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 2 AStG durchzuführen (§ 1 Abs. 3 Sätze 5 bis 8 AStG).

51

Ferner regeln § 1 Abs. 3 Sätze 9 ff. AStG die Vorgehensweise bei Hinzurechnung bei Funktionsverlagerungen.

52

b) § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG (Streitjahre 2011 und 2012) beziehungsweise § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG (ab 2013) lautet: „Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu weitergehenden Berichtigungen als die anderen Vorschriften, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.“

53

Dieser Gesetzeswortlaut hat zur Folge, dass in Fällen, in denen der Fremdvergleich nach den allgemeinen Grundsätzen der vGA und der Fremdvergleich nach den speziellen Grundsätzen des § 1 Abs. 3 AStG zu unterschiedlichen Ergebnissen führen, auf der Ebene der Klägerin eine außerbilanzielle Hinzurechnung auf der Basis der ungünstigeren Bestimmung zu erfolgen hat. Damit ist es im Streitfall nicht entscheidungserheblich, ob eine der Hinzurechnungsvorschriften zu einem günstigeren Ergebnis führt als die andere Regelung.

54

3. Zu Recht hat das FA keine außerbilanziellen Hinzurechnungen wegen Funktionsverlagerungen vorgenommen.

55

a) Ob es bei der Gründung der CB in den Jahren 2007/2008 zu Funktionsverlagerungen gekommen ist, ist in den Streitjahren ab 2011 nicht entscheidungserheblich. Weder das Rechtsinstitut der vGA noch § 1 AStG eröffnen eine Möglichkeit, das Abschnittsprinzip zu durchbrechen. Eine Fehlerkorrektur in späteren Jahren ist nach keiner der Regelungen möglich. Insbesondere greifen die Grundsätze des Bilanzenzusammenhangs nicht, da die Hinzurechnungen außerbilanziell erfolgen. Unzutreffende Hinzurechnungen führen mithin nicht zu fehlerhaften Bilanzansätzen, die in der Bilanz eines Folgejahres korrigiert werden könnten.

56

Hieraus ergibt sich im Übrigen, dass die vom FA zugunsten der Klägerin im Streitjahr 2011 vorgenommene Korrektur in Höhe von ... € zu Unrecht erfolgte.

57

b) Keine Funktionsverlagerung ist die bloße Entsendung von zwei Mitarbeitern im Jahr 2011 und einem Mitarbeiter ab April 2012 (vgl. hierzu § 1 Abs. 7 Satz 2 Funktionsverlagerungsverordnung -FVerIV-). Ebenso führt der Verkauf von Material an die CB nicht zu einer Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 7 Satz 1 FVerIV).

58

c) Die Verlagerung des Kunden P ist entgegen den Ausführungen im Auslandsprüfungsbericht keine Funktionsverlagerung. Der Vortrag des Auslandsprüfers eröffnet insoweit kein Saldierungspotential mit eventuellen anderen Fehlern zu Lasten der Klägerin.

59

Nach der Begriffsbestimmung in § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerIV liegt eine Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG vor, wenn das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird.

60

Im Streitfall ist die maßgebliche Veranlassung dafür, dass die Klägerin den Kunden P verloren hat, nicht in der Verlagerung der Geschäfte auf die CB zu sehen. Denn die Klägerin hat den Kunden verloren, da sie ihm keine wettbewerbsfähigen Preise anbieten konnte. Die Übernahme der Geschäfte mit P durch die CB ist damit nicht für den Verlust des Kunden ursächlich. Der Sachvortrag der Klägerin ist insoweit unstrittig und wird durch den geringen Gewinn, den die CB nach den Berechnungen des Auslandsprüfers aus dem Geschäft erzielte, bestätigt.

61

4. Zu Recht hat das FA im Streitjahr 2013 eine Hinzurechnung in Höhe von ... € aufgrund der Materiallieferung an die CB zur Abwicklung deren Geschäfts mit dem Kunden P vorgenommen.

62

a) Nach der Spezialregelung des § 1 AStG ist der Verrechnungspreis zwingend nach der Preisvergleichsmethode zu ermitteln. Die Einkaufspreise der Klägerin sind bekannt und stehen damit als Fremdvergleichswerte zur Verfügung. Der Senat geht von uneingeschränkt vergleichbaren Werten im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG aus, da als Anpassung zur Anwendung der Preisvergleichsmethode nur zu berücksichtigen ist, dass die Klägerin als Großkunde günstigere Einkaufspreise erzielen konnte als die CB.

63

b) Nach den allgemein für vGA geltenden Grundsätzen ist entscheidend, dass die Klägerin das Material an die CB zu ihren Einkaufspreisen verkauft und später nicht durch Einkäufe bei der CB zurück erhalten hat. Damit hat die Klägerin ein Verlustgeschäft getätigt, denn sie hat die bei ihr durch die Materialbeschaffung angefallenen Aufwendungen nicht ersetzt erhalten. Geboten ist in solchen Fällen eine Korrektur dahin, dass ein Aufschlag zum Ausgleich der eigenen Kosten der Klägerin und für eine gewisse Gewinnspanne angesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 6. April 2005 I R 22/04, BStBl II 2007, 658 und Gosch § 8 KStG Rz. 1145 „Preisnachlass“ und Rz. 386 zur Kostenaufschlagsmethode).

64

Ein Aufschlag war zudem auch fremdüblich, da die CB selbst das Material bei fremden Dritten nicht für die vereinbarten Kaufpreise hätte erwerben können. So hat die Klägerin ausdrücklich vorgetragen, dass die CB die Einkaufsvorteile, die sie selbst bei ihren Lieferanten hatte, nicht hätte realisieren können.

65

c) Der Höhe nach hat das FA einen Aufschlag von 5% angesetzt. Dies ist im Ergebnis weder nach der Preisvergleichsmethode noch unter dem Gesichtspunkt einer vGA zu beanstanden.

66

Die Klägerin hat im Jahr 2011 bei einem gesamten Materialaufwand von ... € Material in Höhe von ... € (Betrag lt. Gewinn- und Verlustrechnung der CB) an die CB geliefert. Dies sind ... % ihres Materialaufwands. Im Jahr 2012 gingen rd. ... % und im Jahr 2013 rd. ... % ihres Materialaufwands auf die Geschäfte mit CB zurück. Damit sind erhebliche Personalkosten der Abteilung „kaufmännischen Leitung“ und die damit verbundenen Sachkosten (Büro u.s.w.) den Geschäften mit der CB zuzurechnen. Dies berücksichtigt, wäre bei den allgemein für vGA zur Anwendung kommenden Schätzmethode bei unbekannter Höhe der Einkaufsvorteile der Klägerin ein erheblich höherer Aufschlag als 5% vertretbar gewesen. Dies gilt erst recht, wenn man zu den vorstehenden Berechnungen die Zahlen aus dem Schriftsatz vom 5. September 2019 heranzieht (siehe hierzu Protokoll Seite 2).

67

Auch in Anwendung der Preisvergleichsmethode ist entscheidend, dass die Klägerin keinerlei tatsächliche Umstände vorgetragen hat, aus denen die Höhe der Einkaufsvorteile ersichtlich wird. Die nach der Aufklärungsanordnung vorgelegte Dokumentation der Klägerin zur Ermittlung der Verrechnungspreise enthält hierzu keine Angaben (vgl. § 6 i.V.m. § 1 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung - GAufzV -). Der Senat hält eine Schätzung der Einkaufsvorteile mit mindestens ... % für sachgerecht.

68

5. Die Materialverkäufe der Klägerin an die CB, denen Rückkäufe des bearbeiteten Materials gegenüberstehen, führen - für sich allein betrachtet - nicht zu Hinzurechnungen.

69

Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung sind sowohl bei der Prüfung von vGA als auch bei der Überprüfung gemäß § 1 AStG alle Liefer- und Leistungsbeziehungen einzeln zu überprüfen. Abweichend hiervon gehen beide Parteien davon aus, dass die Materiallieferungen der Klägerin nicht zu Hinzurechnungen führen und nur die Verrechnungspreise der (Rück-)Verkäufe der CB an die Klägerin zu überprüfen sind. Der Senat schließt sich dieser Ansicht mit der Maßgabe an, dass die Nachteile der Klägerin aus den Materialverkäufen bei der Prüfung der Verrechnungspreise der Rückkäufe des bearbeiteten Material hinreichend zu berücksichtigen sind. Zur Höhe der Nachteile wird auf die obigen Ausführungen zum Geschäft P verwiesen (2011: ... % von ... € = ... €; 2012: ... % von ... € = ... €; 2013: ... % von ... € = ... €; 100% sind Materiallieferung nach Gewinn- und Verlustrechnung der CB; siehe hierzu oben Nummer 4 c).

70

Nach § 1 Abs. 5 AStG in der für die Jahre 2011 und 2012 geltenden Fassung ist eine zu überprüfende Geschäftsbeziehung „jede den Einkünften zugrunde liegende schuldrechtliche Beziehung“. Nach § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG in der im Jahr 2013 geltenden Fassung sind Geschäftsbeziehungen „einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle)“. Der Gesetzeswortlaut sieht damit erstmals im Jahr 2013 ausdrücklich eine - verschiedene Wirtschaftsjahre übergreifende - Zusammenfassung von einzelnen Geschäften vor (vgl. hierzu Wassermeyer/Leonhardt in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld § 1 AStG Rz. 2731). Gleichwohl geht der Senat davon aus, dass auch in den Vorjahren unter dem Gesichtspunkt des „Vorteilsausgleichs“ eine zusammenfassende Betrachtung zulässig ist. Auch fremde Dritte handeln betriebswirtschaftlich vernünftig, wenn sie bei einzelnen Geschäften Nachteile in Kauf nehmen um einen anderweitigen (zumindest gleich hohen) Vermögensvorteil zu erzielen (vgl. hierzu Baumhoff/Liebchen in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld § 1 AStG Rz. 2701 ff.).

71

So liegen die Verhältnisse bei den Materiallieferungen der Klägerin. Diese sind untrennbar mit den Rückkäufen des von der CB bearbeiteten Material verbunden. Eine Trennung der zusammengehörenden Vorgänge würde dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens nicht gerecht. Denn der Klägerin kommt es ausschließlich auf die Vorteile an, die sie aus den Rückkäufen hat.

72

Da der Vorteilsausgleich unmittelbar aus dem Fremdvergleich abgeleitet wird, ist er bei der Anwendung des § 1 AStG und der Überprüfung nach den Regeln der vGA einheitlich zu behandeln. Soweit Hinzurechnungen durch die einheitliche Betrachtung erst in späteren Veranlagungszeiträumen der Rückkäufe erfolgen, ist dies nicht zu beanstanden. Denn letztlich entsteht der Vorteil, auf den es hier ankommt, erst durch die Bearbeitung des Materials im Ausland.

73

6. Bei der Überprüfung der Verrechnungspreise der (Rück-)Käufe der Klägerin hat das FA zu Recht die Kostenaufschlagsmethode angewandt.

74

a) § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG kommt im Streitfall nicht zur Anwendung. Voraussetzung für die Anwendung der Normen ist, dass uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte „ermittelt“ werden können. Eine Ermittlung setzt indes Tatsachenfeststellungen voraus, an denen es im Streitfall fehlt. Die Klägerin macht ausdrücklich geltend, dass keine Fremdvergleichswerte (z.B. unter Fremden übliche Verkaufspreise, Bruttomargen oder Kostenaufschlagsätze; vgl. Blümich/Pohl § 1 AStG Rz. 101) erkennbar sind. Soweit das FA unter Hinweis auf einige Presse- und Internetartikel vorgetragen hat, genügt dies nicht den Ansprüchen für einen Fremdvergleich. Weitere Ermittlungsmöglichkeiten werden von keiner Partei vorgetragen und sind auch für den Senat nicht ersichtlich.

75

b) Auch § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG kommt im Streitfall nicht zur Anwendung. Voraussetzung für die Anwendung dieser Norm ist, dass eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festgestellt werden (vgl. Wortlaut des § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG). Auch die Feststellung solcher Tatsachen fehlt im Streitfall vollständig. Der Senat sieht auch hier keine Möglichkeiten für weitere Ermittlungen.

76

c) Anzuwenden ist mithin § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG (vgl. Blümich/Pohl § 1 AStG Rz. 117). Nach dieser Vorschrift hat der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich vorzunehmen. Dabei ist davon auszugehen, dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter handeln.

77

Aufgrund dieser hier einschlägigen gesetzlichen Vorgaben unterscheidet sich der Fremdvergleich nach § 1 AStG - jedenfalls im Streitfall - nicht vom Fremdvergleich nach den Grundsätzen der vGA. Die nachfolgenden Ausführungen gelten daher für beide Rechtsinstitute.

78

d) Nach § 1 Abs. 3 Satz 6 EStG hat der Steuerpflichtige die Pflicht, auf Grund einer Funktionsanalyse und innerbetrieblichen Planrechnung den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers zu ermitteln (Einigungsbereich). Dieser Pflicht ist die Klägerin nicht nachgekommen. Ein Einigungsbereich ist nicht erkennbar. Dies geht zu Lasten der Klägerin.

79

Die Erleichterungen bei den Aufzeichnungspflichten für kleinere Unternehmen gemäß § 6 GAufzV bestehen in erster Linie darin, dass ein Steuerpflichtiger den relevanten Sachverhalt im Nachhinein vortragen kann (vgl. hierzu Schreiben des Bundesministers der Finanzen - BMF - vom 12. April 2005 BStBl I 2005, 570, 591). Die aufgrund der gerichtlichen Aufklärungsanordnung vorgelegte Dokumentation zu den Verrechnungspreisen genügt indes lediglich den Anforderungen, die an allgemeine Informationen zu stellen sind (vgl. hierzu § 4 Nr. 1 und Nr. 2 GAufzV). Ein geschäftsvorfallbezogener Sachvortrag der Klägerin fehlt dagegen mit Ausnahme des Beispiels Stößelstange (vgl. § 2 Abs. 3 GAufzV und § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV). Vor allem aber hat die Klägerin zu ihrer Verrechnungspreismethode im Wesentlichen nur allgemeine Ausführungen gemacht, die nicht den Anforderungen an eine brauchbare Methode zur Ermittlung der Verrechnungspreise genügen.

80

Insbesondere die Wertschöpfungsanalyse im Schriftsatz vom 16. Oktober 2018 genügt den Anforderungen nicht. Ein grundlegender Mangel der Analyse besteht darin, dass sie die umfangreichen Geschäfte der Klägerin, die nichts mit den Materialverkäufen und den Rückkäufen bearbeiteter Produkte zu tun haben, in die Betrachtung mit einbezieht (vgl. z.B. Tabelle 3 Seite 9 des Schriftsatzes und Fußnote 7 Seite 10). Soweit die Verwaltung verlangt, die Wertschöpfungsbeiträge darzustellen (vgl. BFM vom 12. April 2005, BStBl I 2005, 570, 583) geht es indes - nur - um die Wertschöpfungskette und Wertschöpfungsbeiträge der Klägerin im Verhältnis zu den nahestehenden Personen, mit denen Geschäftsbeziehungen bestehen (vgl. § 4 Nr. 3b GAufZV und § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG heutige Fassung). Nur der Leistungserstellungsprozess für die Produkte, um die es hier geht, ist entscheidend. Im Rahmen eines Fremdvergleichs ist es nicht nachvollziehbar, dass ein ordentlicher Geschäftsführer bei der Preisgestaltung für ein Produkt die Verhältnisse anderer Produkte ohne jeden Sachzusammenhang in die Betrachtung einbezieht. In den Streitjahren erzielt die Klägerin indes nur ... % bis ... % ihrer Umsätze aus den Geschäften mit der CB. Ebenso ist das Geschäft mit P hier nicht zu berücksichtigen (siehe hierzu Schriftsatz vom 16. Oktober 2018 Fußnote 8 Seite 10). Denn eine Funktionsverlagerung wurde nicht veranlagt und liegt auch - wie oben dargestellt - nicht vor. Die Gesamtzahlen werden damit wesentlich durch nicht relevante Umstände beeinflusst, d.h. verfälscht. Ihre Relevanz für die Streitjahre ist nicht erkennbar. Dies gilt auch für die Argumentation mit pauschalen EBIT-Zahlen.

81

Weiterer grundlegender Mangel der Funktionsanalyse ist, dass die allgemeinen Ausführungen keinerlei Rückschlüsse auf die einzelnen Verkaufsgeschäfte zulassen. Dies aber wäre Voraussetzung für konkrete Schlussfolgerungen aus der Analyse auf die Verrechnungspreise und ihre Höhe. Ferner lässt der Sachvortrag der Klägerin an keiner Stelle erkennen, dass der notwendige Vorteilsausgleich aufgrund der verbilligten Materiallieferungen berücksichtigt wird.

82

e) Auch der Vortrag, die Standortvorteile seien häufig zu verteilen, lässt keine brauchbare Methode zur Ermittlung der Verrechnungspreise erkennen. Bei der Prüfung dieser Frage ist zunächst darauf abzustellen, was unter dem Begriff Standortvorteil zu verstehen ist.

83

aa) Unter Standortvorteil kann der Mehrgewinn im Vergleich zur reinen Inlandsproduktion verstanden werden. Bei diesem Begriffsverständnis wird mithin davon ausgegangen, dass der Steuerpflichtige bei einer reinen Inlandsproduktion einen Gewinn erzielen kann. Hiervon ausgehend ermittelt Ditz in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Rz. 1636 und 1637, einen Einigungsbereich. Dabei geht er davon aus, dass die inländische Steuerpflichtige höchstens seine inländischen Produktionskosten zahlen wird, da andernfalls die Inlandsproduktion zu einem höheren Gewinn führt. Dem ausländischen Lohnfertiger spricht er mindestens die Kosten des Auftrags zusätzlich eines Standardgewinnaufschlags zu. Sodann sieht er alle Preise innerhalb dieser Spanne als angemessenen Verrechnungspreis an und hält eine hälftige Aufteilung des Standortvorteils für geboten. Dies hälftige Aufteilung sieht Dietz, a.a.O., Rz. 1638 durch das Urteil des FG Münster vom 16. März 2006, EFG 2006, 1562, als bestätigt an.

84

Im Streitfall stellt sich die Frage, ob diese hälftige Aufteilung zutreffend ist, nicht. Denn die Klägerin trägt vor, dass sie die Produktion ins Ausland verlagert hat, da die Produktion im Inland nur mit Verlusten möglich war. Die Verlagerung ins Ausland führt damit nicht zu einem Mehrgewinn im Vergleich zur Produktion im Inland. Vielmehr ist der gesamte Gewinn, der durch die Produktion im Ausland erzielt wird, durch die Auslandsproduktion veranlasst. Würde man bei einem solchen Sachverhalt den „Standortvorteil“ systematisch im Sinne seiner hälftigen Teilung berücksichtigen, müssten alle sonstigen Faktoren, die den Verrechnungspreis beeinflussen, außer Betracht gelassen werden. Es bedarf keiner näheren Ausführungen, dass eine solche einseitige Gewichtung eines einzelnen Gesichtspunkts nicht sachgerecht ist.

85

bb) Unter Standortvorteil kann jeder ökonomische Nutzen verstanden werden, der durch die Produktion an einem bestimmten Ort entsteht (vgl. Dietz, a.a.O. Rz. 1639). Der Höhe nach sind die Standortvorteile um Standortnachteile wie höhere Transportkosten zu kürzen. Im Streitfall sind die Vorteile durch die niedrigeren Lohn- und Stromkosten im Rahmen der Methode zur Ermittlung der Verrechnungspreise sachgerecht zu berücksichtigen.

86

f) Da die von der Klägerin gewählte Methode zur Ermittlung der Verrechnungspreise nicht den Anforderungen entspricht, ist sie durch die Kostenaufschlagsmethode zu ersetzen. Bei dieser Methode handelt es sich um eine Standardmethode, die bei Lohnfertigung verwendet wird (vgl. Blümich/Pohl § 1 AStG Rz. 87 und Ditz in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld § 1 AStG Rz. 1631). Sie ist im Streitfall heranzuziehen, da eine andere Methode, die zu realitätsnäheren Ergebnissen führt, nicht ersichtlich ist.

87

Zu Recht geht das FA davon aus, dass die CB mit einem Lohnfertiger zu vergleichen ist. Sie erhält das benötigte Material verbilligt von der Klägerin und verkauft die mit dem Material hergestellten Produkte an diese zurück. Insoweit hat sie mit Blick auf die Kosten der Materiallieferungen kein wesentliches Verkaufsrisiko. Die CB trägt lediglich - wie die Klägerin - das Marktrisiko, dass die Klägerin keine Aufträge erhält, die sie weiterreichen kann.

88

An der Kundengewinnung wirkt die CB nicht mit. Der gewichtig zu berücksichtigende Kundenstamm steht der Klägerin zu (vgl. die Funktions- und Risikomatrix der Klägerin in der Anlage K3 zum Schriftsatz vom 7. November 2016). Das in den Streitjahren singuläre Geschäft mit P im Jahr 2013 ändert diese Beurteilung aufgrund seiner Größenordnung nicht maßgeblich. Von einem reinen Lohnfertiger unterscheidet sich die CB nach ihrem Vortrag durch das Risiko, mehr Ausschuss zu produzieren als bei Abschluss der Verträge kalkuliert wurde und die damit verbundene Chance, durch geringere Ausschüsse einen Zusatzgewinn zu erzielen.

89

Dieser Argumentation weist der Senat in den Streitjahren keine hohe Bedeutung zu. Die Klägerin hat die Höhe des Ausschusses im Beispiel XY (Schriftsatz vom 5. September 2019 Seite 5 unten) deutlich überhöht berechnet. Da die CB an die Klägerin nicht mehr XY liefern kann als von dieser bestellt wurden, ergibt sich ihr Schaden nicht aus der Höhe des Verkaufspreises von ... € pro tausend Stück sondern aus der Höhe der verlorenen Material- und sonstigen Produktionskosten. Diese belaufen sich nach der vorgelegten Kalkulation maximal auf rd. ... € pro tausend Stück (minus .. %). Im Übrigen hat die Klägerin die Höhe des Risikos nicht beziffert. Ferner ist zu berücksichtigen, dass die kalkulierte Quote des Ausschusses letztlich Teil des Verrechnungspreises ist, der hier zu überprüfen ist. Geht man davon aus, dass beide Vertragsparteien alle Umstände, also auch das Produktionsrisiko, kennen, ist davon auszugehen, dass die Chancen und Risiken von Abweichungen vom kalkulierten Risiko in etwa ausgewogen sind und keine überdurchschnittliche Berücksichtigung beim Kostenaufschlagsatz erforderlich machen.

90

Für nicht ausreichend berücksichtigt hält der Senat indes die Standortvorteile der CB. Da die Klägerin nur durch eine Auslandsproduktion Gewinne erzielen kann, ist sie darauf angewiesen, dass eine ausländische Firma mit ihr zusammenarbeitet. Ein fremder Geschäftsführer der CB kann diese Abhängigkeit der Klägerin geltend machen, denn die Klägerin müsste ggf. einen anderen qualitativ und kostenmäßig gleichwertigen Vertragspartner suchen. Der Senat hält daher einen Gewinnaufschlagsatz von ... % für geboten.

91

Bei der Berechnung der Kostenbasis ist der Ansatz der Materialkosten nicht gerechtfertigt. Denn ansonsten wäre der gebotene Vorteilsausgleich aufgrund der verbilligten Materiallieferungen nicht mehr sichergestellt. Ein ordentlicher Geschäftsführer würde nicht verbilligt Material an einen Dritten liefern um dem Dritten aus dem Verkauf an ihn selbst einen Gewinn zu ermöglichen.

92

Berechnung des zusätzlichen Aufschlags von ... %: 2011: ... % von ... = ... € 2012: ... % von ... = ... € 2013: ... % von ... = ... € Im Streitjahr 2011 führt der höhere Aufschlagsatz zu keiner Änderung, da das FA - wie oben bereits dargelegt - zu Unrecht eine Fehlerkorrektur in Höhe von ... € aus dem Jahr 2010 vorgenommen hat. Soweit § 1 Abs. 4 AStG (heutige Fassung) eine periodenübergreifende Beurteilung von Geschäftsvorfällen zulässt, betrifft dies nur die Frage, welcher Korrekturbetrag in einem bestimmten Veranlagungszeitraum anzusetzen ist. Ist der Korrekturbetrag für einen Veranlagungszeitraum nach § 1 AStG ermittelt, so muss er aber nach den allgemeinen Vorschriften zum Abschnittsprinzip in diesem Jahr erfasst werden.

93

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).