

Titel:

Anwendbarkeit des § 8b Abs. 5 KStG im Zusammenhang mit Gewinnkorrekturen nach dem Übereinkommen (EWG) 90/436 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23.7.1990 (EU-Schiedsübereinkommen SchÜ)

Normenketten:

KStG 2008 § 8 Abs. 3 S. 2

KStG 2008 § 8b Abs. 5

EU-Schiedsübereinkommen Art. 1

EU-Schiedsübereinkommen Art. 4

EU-Schiedsübereinkommen Art. 12

EU-Schiedsübereinkommen Art. 13

EU-Schiedsübereinkommen Art. 14

EU-Schiedsübereinkommen Art. 18

OECD-MA Art. 9 Abs. 1

OECD-MA Art. 9 Abs. 2

EStG § 4 Abs. 1

AStG § 1

Leitsätze:

1. Gewinnminderungen, die auf zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarungen nach dem am 1.1.1995 in Kraft getretenen Übereinkommen EWG 90/436 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23.7.1990 beruhen, schließen die Anwendung von § 8b Abs. 5 KStG nicht aus und können also zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben führen (Ausführungen zum Regelungsgehalt des EU-Schiedsübereinkommens und zum Verfahren bei der Gewinnberichtigung). (redaktioneller Leitsatz)

2. Konkrete verbindliche Vorgaben, wie die einzelne Gewinnberichtigung (Art. 4 SchÜ) sowie die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 12 SchÜ und Art. 14 SchÜ (Gegenberichtigung) die materiell-rechtlich im jeweiligen Vertragsstaat herzustellen sind, lassen sich weder dem EU-Schiedsübereinkommen noch aus im Zusammenhang mit der Verrechnungspreiskorrektur stehenden Bestimmungen entnehmen. (redaktioneller Leitsatz)

3. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (unter anderem BFH, Urteil v. 17.12.2014, I R 23/13) ist für eine Gewinnberichtigung im Rahmen der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen nach DBA-Recht regelmäßig eine innerstaatliche Rechtsgrundlage erforderlich, die ihrerseits die Gewinnkorrektur ermöglicht; die DBA-Regelung dient demzufolge der Gewinnabgrenzung, nicht aber der (unmittelbaren) Gewinnkorrektur (keine sogenannte „self executing-Wirkung“). Die DBA-rechtlichen Regelungen zur internationalen Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen legen grundsätzlich nur den „Rahmen“ und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest (BFH, Urteil v. 11.10.2012, I R 75/11). Entsprechendes muss auch im Hinblick auf die nach Maßgabe des Art. 4 SchÜ durchzuführende Gewinnberichtigung gelten. (redaktioneller Leitsatz)

4. Als Rechtsgrundlage für eine Gewinnkorrektur auf der Grundlage des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA kommen im nationalen Recht unter anderem die Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder § 1 AStG in Betracht. Ist nach diesen Vorschriften eine Korrektur aufgrund unangemessener Verrechnungspreise durchzuführen, ergibt sich aus innerstaatlichem Recht die konkrete Methodik der Berichtigung (z. B. außerbilanzielle Hinzurechnung, Korrektur innerhalb der Handels- oder Steuerbilanz sowie Einbuchung einer Forderung). (redaktioneller Leitsatz)

5. Art. 4 SchÜ, Art. 12 SchÜ und Art. 14 SchÜ entfalten keine Schrankenwirkung hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 5 KStG. Da § 8b Abs. 5 KStG nach seinem Regelungsgehalt nicht die Steuerfreiheit von Bezügen nach § 8b Abs. 1 KStG aufhebt, sondern die

Abzugsfähigkeit von (pauschalieren) Aufwendungen, die im Zusammenhang mit diesen Bezügen stehen, regelt, lässt die Vorschrift auch eine Gewinnminderung, die mit dem Ziel der Beseitigung einer Doppelbesteuerung nach Art. 14 SchÜ erfolgt, unberührt. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Verdeckte Gewinnausschüttung, Revision, Doppelbesteuerung, Leistungen, Betriebsausgaben, Feststellung, Beseitigung, Bescheid, Berichtigung, Unternehmen, Kapitalgesellschaft, Umsetzung, Steuerbefreiung, Beweislast, Berufung, Gegenstand des Unternehmens, verbundene Unternehmen, Klagezulässigkeit, Rechtsverletzung, Beschwer, Körperschaftsteuerfestsetzung, Verlustabzug, EU-Schiedsübereinkommen, Verständigungsvereinbarung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – I R 39/23

Fundstellen:

EFG 2024, 583

ISr 2024, 279

LSK 2023, 37277

Tatbestand

I.

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Gewinnminderungen, die auf zwischenstaatlichen Verständigungsvereinbarungen nach dem Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen vom 23. Juli 1990 (ABL. Nr. L 225 vom 20. August 1990, S. 10 ff., BGBl. II 1993, 1308 ff. – EU-Schiedsübereinkommen – SchÜ) beruhen, zu nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) führen.

2

Die Klägerin ist eine Gegenstand des Unternehmens ist u.a. die ...

3

Ihre Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2008 wurde am ... 2009 beim Beklagten (Finanzamt) eingereicht. Die erstmalige Steuerfestsetzung sowie Verlustfeststellung ergingen zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Auch die in der Folgezeit erlassenen Änderungsbescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4

Ab ... 2010 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung statt, die sich zuletzt auf die Jahre 2004 bis 2009 erstreckte. Im Anschluss an die Bekanntgabe des Betriebsprüfungsberichts vom ... ergingen am ... 2017 Änderungsbescheide i.S. Körperschaftsteuer 2008 und Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2008. Dabei wurde die Körperschaftsteuer weiterhin auf ... EUR festgesetzt und der verbleibende Verlustvortrag mit ... EUR festgestellt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Hiergegen legte die Klägerin mit Schreiben vom ... Einspruch ein.

5

In diesen Bescheiden waren Gewinnminderungen sowie nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG berücksichtigt. Die Gewinnminderungen beruhten auf während der Außenprüfung durchgeführten Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedsübereinkommen mit ... (Staaten X, Y und Z).

6

Den einzelnen Gewinnminderungen lagen folgende Umstände zugrunde:

(Staat X)

Die Klägerin war im Streitjahr zunächst bis ... 2008 über die ... (Kapitalgesellschaft 1) und weitere zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften mittelbar zu 100 % an der ... (Kapitalgesellschaft 2) mit Sitz und

Geschäftsleitung in ... beteiligt. Ab ... 2008 trat im Wege der Verschmelzung an die Stelle der Kapitalgesellschaft 1 die inländische ... GmbH, mit der die Klägerin (Organträgerin) eine körperschaftsteuerliche Organschaft begründete. ...

7

Die Klägerin verkaufte an die ... Kapitalgesellschaft 2

8

Grundlage für die vereinbarten Verrechnungspreise war eine ... Verrechnungspreisrichtlinie. Die deutsche Finanzverwaltung hielt jedoch die von der Klägerin in Rechnung gestellten Verrechnungspreise für unangemessen niedrig. Dies führte für die Jahre 2000 bis 2007 in Deutschland zu Gewinnerhöhungen. Zur Beseitigung der ... dadurch entstandenen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung beantragten die Klägerin und die Finanzverwaltung die Durchführung eines Verständigungsverfahrens nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/... bzw. nach dem EU-Schiedsübereinkommen. Im Rahmen eines nach dem EU-Schiedsübereinkommen durchgeführten Verständigungsverfahrens einigten sich die Finanzverwaltungen für die Jahre 2000 bis 2007 auf eine (Netto-)Vertriebsmarge für die Kapitalgesellschaft 2 mit einer Bandbreite von ... % bis ... % auf Basis lokaler Rechnungslegung. Es erfolgte keine unmittelbare Korrektur eines Verrechnungspreises für die Lieferung eines einzelnen ..., sondern eine Festlegung von jährlichen Soll-(Netto-)Vertriebsmargen. Dies führte zu Gewinnerhöhungen bei der Klägerin in den Jahren 2005 bis 2007 (...).

9

Daneben wurde auch für die Jahre 2008 und 2009 ein Verständigungsverfahren mit ... durchgeführt. Nach Abschluss dieses Verfahrens teilte das Bundeszentralamt für Steuern mit Schreiben vom ... mit, dass eine Verständigungslösung für 2008 zu einer Gewinnminderung bei der Klägerin i.H.v. ... EUR geführt habe. Daraufhin erklärte die Klägerin gegenüber dem Finanzamt, dass sie mit der Umsetzung der Verständigungsvereinbarung einverstanden sei (...). Auch erklärte sie hinsichtlich der die Verständigungsvereinbarung umsetzenden Bescheide insoweit einen Einspruchsverzicht gemäß § 354 Abs. 1a Abgabenordnung (AO), als die Ergebnisse der Verständigungsvereinbarung zutreffend umgesetzt werden.

10

In den angefochtenen Bescheiden vom ... 2017 wurden neben der Gewinnminderung i.H.v. ... EUR nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i.H.v. ... EUR nach § 8b Abs. 5 KStG angesetzt.

(Staat Y)

Die Klägerin war bis ... 2008 über die Kapitalgesellschaft 1 sowie ab ... 2008 über die ... GmbH sowie weiterer zwischengeschalteter Kapitalgesellschaften auch an einer Vertriebsgesellschaft in ... (Kapitalgesellschaft 3) mittelbar zu 100% beteiligt. ...

11

Auch hinsichtlich der mit dieser Vertriebsgesellschaft vereinbarten Verrechnungspreise war die Finanzverwaltung der Auffassung, dass diese zu niedrig seien. Ein nach dem EU-Schiedsübereinkommen durchgeführtes Verständigungsverfahren führte zu Gewinnerhöhungen in den Jahren 2004 bis 2007 (...). Für das Streitjahr 2008 gingen die beteiligten Finanzverwaltungen von einer Gewinnminderung bei der Klägerin i.H.v. ... EUR aus.

12

Dies führte in den Bescheiden vom ... 2017 neben dem Ansatz dieser Gewinnminderung zur Berücksichtigung nicht abzugsfähiger Betriebsausgabe nach § 8b Abs. 5 KStG i.H.v. ... EUR. Auch in diesem Zusammenhang war im Vorfeld von der Klägerin das Einverständnis mit der Umsetzung des Verständigungsergebnisses erklärt worden (...).

(Staat Z)

In ... (Staat Z) fungierte als Vertriebsgesellschaft der Klägerin die Kapitalgesellschaft 1, an der die Klägerin im Streitjahr in gleicher Weise wie an den Vertriebsgesellschaften in ... (Staat X) und ... (Staat Y) durch Zwischenschaltung weiterer Gesellschaften mittelbar zu 100% beteiligte war. ...

13

Auch im Verhältnis zu dieser Gesellschaft führte ein Verständigungsverfahren nach dem EU-Schiedsübereinkommen zu Gewinnerhöhungen (2004 bis 2007) bzw. Gewinnminderungen (2008 bis 2012; ...). Für das Streitjahr wurde dabei Einigkeit über eine Gewinnminderung bei der Klägerin i.H.v. ... EUR erzielt. Die Einverständniserklärung mit der Umsetzung des Verständigungsergebnisses erklärte die Klägerin mit Schreiben vom

14

In dem Körperschaftsteuerbescheid 2008 und Verlustfeststellungsbescheid zum 31.12.2008 vom ... 2017 wurden neben der Berücksichtigung der Gewinnminderung in diesem Zusammenhang nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG i.H.v. ... EUR angesetzt.

15

Am ... 2018 ergingen Änderungsbescheide nach § 175a AO i.S. Körperschaftsteuerbescheid 2008 und Verlustfeststellung zum 31.12.2008. Darin wurden – im vorliegenden Verfahren nicht streitige – steuerliche Folgen einer Verständigungsvereinbarung mit ... (Staat M) umgesetzt. Dabei blieb die Körperschaftsteuer weiterhin unverändert bei ... EUR. Der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer wurde mit ... EUR festgestellt.

16

Die Einsprüche wurden mit Teil-Einspruchsentscheidungen vom ... 2019 (Körperschaftsteuer 2008) bzw. vom ... 2019 (Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2018) als unbegründet zurückgewiesen. Über die Frage möglicher Gewinnkorrekturen aufgrund eines noch laufenden Verständigungsverfahrens mit ... (Staat N) wurde nicht entschieden.

17

Hiergegen wendet sich die Klägerin im vorliegenden Verfahren und macht geltend, die Verständigungsvereinbarungen würden unzutreffend umgesetzt. Dafür sei kein Rechtsmittelverzicht nach § 354 AO erklärt worden. Die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung sei eine Korrektur sui generis, so dass schon die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG nicht erfüllt sein könnten. Die Korrektur aufgrund einer Verständigungsvereinbarung stelle keinen „Bezug“ im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG dar. Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) liege auch nicht vor.

18

Darüber hinaus verstoße der Ansatz von 5 % des Korrekturbetrages gegen die jeweilige Verständigungsvereinbarung mit dem anderen Staat sowie Art. 14 des EU-Schiedsübereinkommens, da ansonsten keine volle Beseitigung der Doppelbesteuerung erfolgen würde.

§ 175a AO als Verfahrens- und materiell-rechtliche Grundlage für die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung gestatte die Änderung eines Steuerbescheids nur, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung geboten sei.

19

Das Bundeszentralamt für Steuern und die zuständige ausländische Behörde hätten jeweils eine Verständigungslösung ausgehandelt. So hätten die zuständigen Besteuerungsbehörden im Fall ... für die Jahre 2008 und 2009 schon eine Lösung verhandelt, bevor überhaupt eine Doppelbesteuerung oder ein Antrag eines der beiden betroffenen Steuerpflichtigen vorgelegen habe.

20

Das Finanzamt versuche, die Verständigungslösungen künstlich in zwei Schritte aufzuspalten. Die Überlegungen zur Steuerbilanz seien nicht Gegenstand einer Verständigungsvereinbarung mit dem anderen Staat. Die Verständigungsvereinbarung greife nicht innerhalb der Steuerbilanz, sondern unabhängig von den deutschen Gewinnermittlungsvorschriften direkt in Bezug auf den bei der Besteuerung anzusetzenden Gewinn. Eine Hinzurechnung der Gewinnminderung als angeblicher Beteiligungsertrag verstoße gegen diese Verpflichtung und könne nicht durch „gedankliche ... Zerlegung“ in Schritte zerlegt werden. Das Finanzamt verkenne das Wesen der Verständigungsvereinbarung als im Verhandlungsweg zu erzielende Kompromisslösung, die sich nicht an einem Fremdvergleich orientieren müsse. Aus diesem Grund lägen auch die Überlegungen des Beklagten zu Sekundärberichtigungen i.S.d. OECD-Richtlinien neben der Sache. Es handle sich hier um eine falsche Umsetzung der vereinbarten Primärberichtigung.

21

§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sei auch eine steuerbegründende Norm auf fiktive nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und nicht etwa Teil einer partiellen 95%igen Steuerbefreiung. Die Beweislast liege deshalb beim Finanzamt.

22

Die Klägerin beantragt,

den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom ... 2018 und die hierzu ergangene Teil-Einspruchsentscheidung vom ... 2019 mit der Maßgabe zu ändern, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte um ... EUR auf ./... EUR verringert wird sowie

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2008 vom ... 2018 und die hierzu ergangene Teil-Einspruchsentscheidung vom ... 2019 mit der Maßgabe zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2008 um ... EUR auf ... EUR erhöht wird;

hilfsweise die Revision zuzulassen

23

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen; hilfsweise die Revision zuzulassen.

24

Das Finanzamt macht geltend, eine Verrechnungspreisdokumentation im üblichen Sinne sei für 2008 nicht vorgelegt worden. Durch die vorab erfolgten Eigenkorrekturen in den Steuererklärungen habe die Klägerin selbst zum Ausdruck gebracht, dass die Verrechnungspreise für die Jahre 2004 – 2007 nicht fremdüblich gewesen seien.

25

Die getroffenen Verständigungsvereinbarungen seien unter Beachtung des innerstaatlichen Rechts umzusetzen. Danach seien die von der Klägerin an die Vertriebsgesellschaften nicht zurückgezahlten Beträge (Umsatzerlöse) im ersten Schritt innerhalb der Bilanz in Beteiligungserträge (erhaltene verdeckte Gewinnausschüttungen) umzuqualifizieren. Im zweiten Schritt haben dann auf Ebene der Einkommensermittlung eine außerbilanzielle Abrechnung gemäß § 8b Abs. 1 KStG und daneben eine außerbilanzielle Zurechnung in Höhe von 5 % der Beteiligungserträge als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG zu erfolgen. Die Pflicht zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarung nach Art. 6 Abs. 2 des EU-Schiedsübereinkommens sei durch die Änderung des Steuerbilanzgewinns in Form der Reduzierung der Umsatzerlöse erfüllt.

26

Diese Gewinnminderungen erfolgten durch die (fiktive) Reduzierung der Umsatzerlöse auf Ebene der Klägerin für das Jahr 2008. Da aber die in dieser Höhe vereinnahmten Geldbeträge bei der ... verblieben seien, erhöhten sich gleichzeitig die sonstigen Erlöse bzw. Beteiligungserträge auf Ebene der Klägerin. Dies erfolge gedanklich erst im zweiten Schritt nach der eigentlichen Umsetzung durch Reduzierung der Umsatzerlöse im ersten Schritt.

27

Es sei unzutreffend, dass die Betriebsprüfung in dem ausgehandelten Korrekturbetrag für 2008 eine vGA gesehen habe. Die Betriebsprüfung habe die Klägerin mündlich darauf hingewiesen, dass in dem Fall, dass die zu viel vereinnahmten Beträge in Deutschland verblieben, daraus eine vGA resultieren würde. Eine Rückzahlung sei von der Klägerin nicht gewollt gewesen. Die Betriebsprüfung habe somit nicht in den Korrekturbeträgen eine vGA gesehen, sondern die Nichtrückzahlung der zu hohen Umsatzerlöse (die somit letztlich in Beteiligungserträge umzuqualifizieren gewesen seien) als vGA gesehen.

28

§ 175a AO sei nach dem Verständnis des Beklagten eine formell-rechtliche Korrektornorm, die eine Änderung der Steuerfestsetzung zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung erlaubt, wenn die Steuerfestsetzungen für die betroffenen Jahre bereits formell bestandskräftig und somit nach anderen Vorschriften der Abgabenordnung (AO) nicht mehr änderbar seien. Im vorliegenden Fall seien die Steuerfestsetzungen für das Jahr 2008 (auch für 2009) nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der

Nachprüfung erfolgt. Die Änderung der Steuerbescheide sei nach § 164 Abs. 2 AO erfolgt. Auch die Festsetzungsfrist sei damals noch nicht abgelaufen gewesen. Somit sei die Änderung der Steuerfestsetzung nicht auf § 175a AO gestützt worden und eine Änderung formell-rechtlicher Art sei auch unabhängig von § 175a AO möglich gewesen. Weder Art. 6 Abs. 2 des EU-Schiedsübereinkommens noch § 175a AO noch beide zusammen seien Vorschriften, die als materiell-rechtliche Korrektornormen eine Änderung der Steuerfestsetzung erlauben würden.

29

Zutreffend werde von einer nach der Verständigungsvereinbarung zu erfolgenden Gewinnminderung gesprochen. Bereits aus dem Begriff „Gewinn“ ergebe sich, dass die Änderung nur innerhalb der Bilanz erfolgen könne und nicht durch einen außerhalb der Bilanz abzuziehenden Gewinnberichtigungsbetrag. § 8b Abs. 1 KStG werde nicht auf die Reduzierung der Umsatzerlöse, sondern auf die infolge der Nichtrückzahlung entstehenden Beteiligungserträge angewandt. Dabei handle es sich aber um nachgelagerte Sachverhalte bzw. sog. Sekundärberichtigungen i.S. der OECD-Guidelines. Die Verständigungsvereinbarung regle bzw. betreffe nur die Gewinnminderung innerhalb der Bilanz. Die später erfolgende Abrechnung außerhalb der Bilanz nach § 8b Abs. 1 KStG erfolge in Umsetzung nationalen Rechts unabhängig von der Verständigungsvereinbarung.

30

Im Ergebnis sei in der Verständigungsvereinbarung die „Fremdunüblichkeit“ bestätigt worden. Die beiden Seiten seien sich einig gewesen, dass die ursprünglich erzielten Renditen und somit die diesen zu Grunde liegenden Verrechnungspreise nicht fremdüblich gewesen seien. Im Bereich der Verrechnungspreise gebe es in der Regel nicht den einen richtigen Verrechnungspreis, sondern es sei anerkannt, dass es regelmäßig eine Bandbreite von fremdüblichen Verrechnungspreisen gebe. Einig sei man sich aber in jedem Fall darüber gewesen, dass die bisherigen Verrechnungspreise nicht innerhalb der fremdüblichen Bandbreite gelegen und somit Korrekturen zu erfolgen hätten. Folglich sei auch die Zuwendung eines Vermögensvorteils in den Jahren 2008 und 2009 von der ... (Kapitalgesellschaft 2) an die Klägerin erfolgt.

31

Es sei unstrittig, dass es sich bei der ... (Kapitalgesellschaft 2) wie bei allen anderen Vertriebstochtergesellschaften der Klägerin (sog. ...) um eine funktions- und risikoarme Vertriebsgesellschaft gehandelt habe (sog. low risk distributor). Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter hätte zumindest erkennen können, dass die vereinbarten Preise außerhalb der Bandbreite gelegen hätten. Wären die Verrechnungspreise von vorne herein „richtig“ gewesen, wäre bei der ... (Kapitalgesellschaft 2) in den Jahren 2008/2009 ein (höherer) Gewinn entstanden. Bei Ausschüttung dieser Gewinne wäre ebenfalls § 8b Abs. 1 KStG i.V.m. § 8b Abs. 5 KStG zur Anwendung gekommen.

32

Die Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG und § 8b Abs. 5 KStG vollziehe sich außerhalb der Bilanz im Rahmen der Einkommensermittlung. Beides seien Sekundärberichtigungen, die der Gewinnminderung in Form der Reduktion der Umsatzerlöse (Primärberichtigung) nachfolgten. Diese nationalen deutschen Vorschriften seien unabhängig vom Ergebnis der Verständigungsvereinbarung anzuwenden. Da eine Ausgleichszahlung, die einen dem Fremdvergleich standhaltenden Zustand herbeigeführt hätte, nicht erfolgt sei, erhöhten sich in einem gedanklich nachfolgenden nächsten Schritt zugleich die sonstigen Erträge bzw. Beteiligungserträge bei der Klägerin in der gleichen Höhe, wie sich die Umsatzerlöse verminderten. Insofern handle es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. sonstige Bezüge im Sinne § 8b Abs. 1 KStG, die zu 100% steuerfrei seien. Hierauf sei § 8b Abs. 5 KStG anzuwenden, wonach 5% der steuerfreien Bezüge als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben dem Einkommen hinzuzurechnen seien.

Entscheidungsgründe

II.

33

Die Klage ist unzulässig, soweit sie sich gegen die Festsetzung von Körperschaftsteuer für 2008 wendet. Im Übrigen ist sie unbegründet, soweit sie auf Feststellung eines höheren Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2008 gerichtet ist.

34

1. Soweit sich die Klägerin gegen die Körperschaftsteuerfestsetzung für 2008 wendet, wurde nicht dargelegt, dass eine Rechtsverletzung (rechtliche Beschwer) i.S.d. § 40 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) gegeben ist. Denn der zuletzt ergangene Körperschaftsteuerbescheid vom ... 2018 setzte die Körperschaftsteuer 2008 mit 0 EUR fest. Hieran änderte sich auch nichts durch die Einspruchsentscheidung vom ... 2019.

35

Eine rechtliche Beschwer kann vorliegend noch nicht durch Verweis auf § 10d Abs. 4 Satz 4 Einkommensteuergesetz (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) i.V.m. § 31 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) i.d.F. JStG 2010 hergeleitet werden. Nach der hierdurch erfolgten Neukonzeption des Verhältnisses zwischen Steuerfestsetzung und Verlustfeststellung nach § 10d Abs. 4 EStG kann eine Beschwer im Hinblick auf einen Nullbescheid zwar gegeben sein, wenn der Festsetzung Besteuerungsgrundlagen zu Grunde gelegt worden sind, die zur Feststellung eines zu niedrigen verbleibenden Verlustvortrags führen können (BFH-Urteil vom 27. Oktober 2020 – IX R 5/20, BFHE 271, 359, BStBl II 2021, 600). § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG i.d.F. JStG 2010 ist jedoch vorliegend für das Streitjahr 2008 noch nicht anwendbar. Denn diese Regelung wurden durch das JStG 2010 mit Wirkung vom 14. Dezember 2010 eingefügt. Gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 sind die Neufassungen des § 10d Abs. 4 Sätze 4 und 5 EStG erst auf alle nach dem 13. Dezember 2010 abgegebenen Erklärungen zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags anzuwenden. Im Streitfall wurde die Körperschaftsteuererklärung für 2008 sowie die Erklärung zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2008 bereits im ... 2009 abgegeben. Die Anfechtung des Nullbescheids i.S. Körperschaftsteuer 2008 beschwert somit die Klägerin nicht und ist daher unzulässig.

36

2. Die Klage ist unbegründet, soweit sie sich gegen die Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2008 wendet. Zu Recht wurden nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG im Zusammenhang mit den Gewinnminderungen auf der Grundlage von Verständigungsvereinbarungen mit ... (Staat X), ... (Staat Y) und ... (Staat Z) angesetzt. § 8b Abs. 5 KStG wird nicht von den Regelungen des EU-Schiedsübereinkommens verdrängt (unter 3.). Auch sind im Streitfall die Voraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG erfüllt (unter 4.).

37

3. Die Regelungen des EU-Schiedsübereinkommens schließen eine Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG nicht aus.

38

3.1. Das EU-Schiedsübereinkommen stellt ein multilaterales völkerrechtliches Abkommen der EU-Staaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung dar, welche aus Gewinnberichtigungen von verbundenen Unternehmen resultiert. Es ist zum 01.01.1995 in Kraft getreten (vgl. Art. 18 SchÜ; BStBl. I 1995, 166). Ihm steht der höhere Rang des Europarechts nicht zu (vgl. Schaumburg in: Schaumburg, Internationales Steuerrecht, f) Schiedsverfahrenskonvention, Rn. 3.115). Jedoch genießt es aufgrund seiner innerstaatlichen Umsetzung (vgl. Zustimmungsgesetz BGBl. II 1993, 1308) als völkerrechtlicher Vertrag i.S.d. § 2 Abs. 1 AO Vorrang vor den Steuergesetzen. Dies gilt jedoch nicht für die einzelnen Verständigungen, welche in der Umsetzung nach Maßgabe des EU-Schiedsübereinkommens durch die Finanzverwaltungen der beteiligten Vertragsstaaten getroffen werden, da Verwaltungsabkommen (vgl. Art. 59 Abs. 2 Satz 2 des Grundgesetzes) von § 2 Abs. 1 AO nicht erfasst sind und innerstaatlichen Gesetzen niemals vorgehen können (so auch Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 2 AO, Rn. 35).

39

Die Regelungen und Zielsetzung des EU-Schiedsübereinkommens zur Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und Beseitigung von Doppelbesteuerung entsprechen im Grundsatz den Regelungen, welche regelmäßig auch in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) getroffen werden (vgl. Art. 9, 25 OECD-MA; ...). Die Vertragsstaaten sind danach verpflichtet, sich bei der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen am Fremdvergleichsgrundsatz („dealing at arm's length“) zu orientieren und sich im Wege bilateralen Zusammenwirkens um die Beseitigung (wirtschaftlicher) Doppelbesteuerungen zu bemühen.

40

3.2. Gemäß Art. 4 SchÜ dürfen, wenn verbundene Unternehmen i.S.d. Vorschrift in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, 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 (Gewinnberichtigung, Erstberichtigung, primary adjustment).

41

Daneben bestimmt Art. 12 SchÜ, dass die an einem Schlichtungsverfahren nach Art. 7 SchÜ beteiligten zuständigen Behörden im gegenseitigen Einvernehmen auf der Grundlage des Artikels 4 SchÜ eine Entscheidung zu treffen haben, mit der die Doppelbesteuerung binnen sechs Monaten nach der Abgabe der Stellungnahme des genannten Beratenden Ausschusses beseitigt wird. Art. 14 SchÜ bestimmt dabei ergänzend, dass im Sinne des Übereinkommens die Doppelbesteuerung von Gewinnen als beseitigt betrachtet wird, wenn die Gewinne nur in einem Staat zur Besteuerung herangezogen werden oder die in einem Staat auf diese Gewinne zu erhebende Steuer um den Betrag verringert wird, der dem Betrag der Steuer entspricht, die in dem anderen Staat auf sie zu erheben ist (Gegenberichtigung, corresponding adjustment).

42

Gleichzeitig bestimmt Art. 13 SchÜ, dass eine Änderung der betroffenen Steuerbescheide in Folge eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens auch dann noch möglich ist, wenn die betroffenen Steuerbescheide bestandskräftig („endgültig“) sind. Eine zwischenstaatliche Verständigungslösung oder eine zum verbindlichen Schiedsspruch erstarkte Stellungnahme des Beratenden Ausschusses im Schlichtungsverfahren (vgl. Art. 12 Abs. 1 SchÜ) soll – unabhängig von der formellen Bestandskraft der jeweiligen Steuerbescheide – durch entsprechende Änderungsbescheide umgesetzt werden. Dies stellt im deutschen Recht verfahrensrechtlich § 175a Abgabenordnung (AO) sicher (vgl. Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Kapitel 10 Instrumente zur Beseitigung und Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten, Rn. 10.63) sicher.

43

3.3. Konkrete verbindliche Vorgaben, wie die einzelne Gewinnberichtigung (Art. 4 SchÜ) sowie die Beseitigung der Doppelbesteuerung i.S.d. Art. 12, 14 SchÜ (Gegenberichtigung) materiell-rechtlich im jeweiligen Vertragsstaat herzustellen sind, lassen sich weder dem EU-Schiedsübereinkommen noch aus im Zusammenhang mit der Verrechnungspreiskorrektur stehenden Bestimmungen entnehmen.

44

3.3.1. Der zur Umsetzung des EU-Schiedsübereinkommens entwickelte „Verhaltenskodex für die Durchführung des Schiedsübereinkommens“ vom 27. Juni 2006 (ABl. 2006 Nr. C 176, 8 ff.; überarbeiteter Kodex vom 30. Dezember 2009, ABl. 2009 C 322, 1) stellt – wie sich schon aus seiner Präambel ergibt – eine politische Absichtserklärung dar und ist nicht rechtlich verbindlich (Hendricks in: Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Kapitel 10 Instrumente zur Beseitigung und Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten, Rn. 10.33). Im Übrigen enthält dieses Regelwerk auch keine spezifischen Empfehlungen zur Umsetzung der Berichtigungen.

45

3.3.2. Auch in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA und den entsprechenden Vorschriften in den einzelnen DBA wird lediglich der Fremdvergleichsmaßstab („dealing at arm's length“) konstitutiv festgelegt. Nach der Rechtsprechung des BFH (u.a. Urteil vom 17. Dezember 2014 – I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261) ist für eine Gewinnberichtigung im Rahmen der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen nach DBA-Recht regelmäßig eine innerstaatliche Rechtsgrundlage erforderlich, die ihrerseits die Gewinnkorrektur ermöglicht; die DBA-Regelung dient demzufolge der Gewinnabgrenzung, nicht aber der (unmittelbaren) Gewinnkorrektur (keine sog. „self executing-Wirkung“; vgl. Baumhoff/Kluge, FR 2015, 107, 111). Die DBA-rechtlichen Regelungen zur internationalen Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen legen grundsätzlich nur den „Rahmen“ und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2012 – I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046). Entsprechendes muss auch im Hinblick auf die nach Maßgabe des Art. 4 SchÜ durchzuführende Gewinnberichtigung gelten.

46

Als Rechtsgrundlage für eine Gewinnkorrektur auf der Grundlage des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA kommen dabei im nationalen Recht u.a. die Regelungen über verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA; § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG) oder § 1 AStG in Betracht. Ist nach diesen Vorschriften eine Korrektur auf Grund unangemessener Verrechnungspreise durchzuführen, ergibt sich aus innerstaatlichem Recht die konkrete Methodik der Berichtigung (z.B. außerbilanzielle Hinzurechnung, Korrektur innerhalb der Handels- oder Steuerbilanz sowie Einbuchung einer Forderung; Ditz in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Artikel 9 DBA, Rn. 140).

47

3.3.3. Auch für die Umsetzung der Gegenberichtigung zur Beseitigung einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung gemäß Art. 12, 14 SchÜ enthält das EU-Schiedsübereinkommen keine konkreten materiell-rechtlichen Vorgaben.

48

Gleiches gilt auch für die Gegenberichtigungen nach DBA-Recht. Daher bestimmt sich die Methode der Gegenberichtigung regelmäßig nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten (vgl. Art. 9 Rz. 7 OECD-Musterkommentar – OECD-MK; Ditz in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Artikel 9 DBA, Rn. 147; Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 7. Auflage, Art. 9 Rn. 176).

49

Soweit Art. 9 Abs. 2 OECD-MA in der Literatur (Ditz in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Artikel 9 DBA, Rn. 148; a.A. Schwenke/Greil in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA, Rz. 207) hinsichtlich der Durchführung der Gegenberichtigung als materiell-rechtliche Rechtsgrundlage gesehen und dieser Regelung eine Self-Executing-Wirkung zugeschrieben wird, wird hierdurch lediglich die Erforderlichkeit einer zusätzlichen Rechtsgrundlage im innerstaatlichen Recht (z.B. vGA, vE oder § 1 AStG) für eine Gegenberichtigung verneint. Hierdurch ist aber nicht automatisch ausgeschlossen, dass bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA nicht auch die maßgeblichen (Folge-) Vorschriften (u.a. § 8b Abs. 1, 5 KStG) zur Anwendung kommen können. Entsprechendes gilt nach Auffassung des Senats auch für die Beseitigung der Doppelbesteuerung nach Maßgabe des Art. 12, 14 SchÜ.

50

3.4. Art. 4, 12 und 14 SchÜ entfalten aus Sicht des Senats auch keine Schrankenwirkung hinsichtlich des Betriebsausgabenabzugsverbots nach § 8b Abs. 5 KStG.

51

3.4.1. Eine solche Schrankenwirkung wird zwar den vergleichbaren Regelungen im DBA-Recht (so u.a. Art. 9 OECD-MA) zugeschrieben. Danach können DBA-rechtliche Regelungen zur Gewinnabgrenzung von verbundenen Unternehmen als Ausprägung der sog. Schrankenwirkung des Abkommens weitergehende, innerstaatlich zulässige Korrekturmöglichkeiten sperren (... BFH, Urteil vom 11. Oktober 2012 – I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046). So entfalten die abkommensrechtlichen Regelungen zur Gewinnabgrenzung bei verbundenen Unternehmen z.B. eine Sperrwirkung gegenüber den sog. Sonderbedingungen, denen beherrschende Unternehmen im Rahmen der Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung unterworfen sind (bestätigt durch BFH-Urteil vom 27. Februar 2019 – I R 73/16, BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394). Diese Sperrwirkung dient dazu, dass die beanstandeten Preise und Preisbestandteile in den einzelnen Staaten nicht doppelt erfasst werden (vgl. Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 6. Aufl., Art. 9 Rz 18 ff., 20).

52

3.4.2. Im Streitfall kann offenbleiben, ob und in welchem Umfang Art. 12, 14 SchÜ nationale Regelungen sperrt, die einer vollständigen Beseitigung der Doppelbesteuerung von Gewinnen im Sinne dieser Vorschrift entgegenstehen. Denn die streitgegenständliche Vorschrift des § 8b Abs. 5 KStG steht dem Ziel, eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Gewinnen zu beseitigen, nicht entgegen. Demzufolge kann § 8b Abs. 5 KStG zur Anwendung kommen, sofern seine tatbestandlichen Voraussetzungen im Einzelfall erfüllt sind.

53

3.4.2.1. Gemäß § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG gelten von den Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben

abgezogen werden dürfen. Zu den Bezügen zählen u.a. Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

54

Die Fiktion des § 8b Abs. 5 KStG greift unabhängig davon ein, ob und in welcher Höhe tatsächlich Betriebsausgaben entstanden sind. Die Regelung spricht ferner von „Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben“, nicht hingegen von solchen Bezügen, die bei der Ermittlung des Einkommens „nach Absatz 1 außer Ansatz bleiben“. Die Norm unterscheidet nach ihrem eindeutigen Wortlaut daher nicht danach, aus welchem Rechtsgrund die Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben sind (BFH-Urteil vom 26. April 2017 – I R 84/15, BFHE 258, 310, BStBl II 2018, 492).

55

Das 5 %ige Betriebsausgabenabzugsverbot des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG knüpft ferner an den in § 3c EStG zum Ausdruck kommenden allgemeinen Grundsatz an, dass Aufwendungen für steuerfreie Einnahmen nicht in Abzug gebracht werden dürfen. Dieser Zusammenhang ergibt sich u.a. aus dem in § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG aufgenommenen ausdrücklichen Ausschluss der Anwendbarkeit von § 3c Abs. 1 EStG. Lediglich um Nachweisschwierigkeiten zu vermeiden und Gestaltungs- und Umgehungsmöglichkeiten einzuschränken, hat der Gesetzgeber dabei pauschalierend unterstellt, dass die Aufwendungen, die nicht abgezogen werden dürfen, ihrer Höhe nach 5 % der Bezüge entsprechen (BFH-Urteil vom 26. April 2017 – I R 84/15, BFHE 258, 310, BStBl II 2018, 492).

56

3.4.2.2. Da § 8b Abs. 5 KStG nach seinem Regelungsgehalt nicht die Steuerfreiheit von Bezügen nach § 8b Abs. 1 KStG aufhebt (ebenso Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 8b KStG Rn. 166), sondern die Abzugsfähigkeit von (pauschalieren) Aufwendungen, die im Zusammenhang mit diesen Bezügen stehen, regelt, lässt die Vorschrift auch eine Gewinnminderung, die mit dem Ziel der Beseitigung einer Doppelbesteuerung nach Art. 14 SchÜ erfolgt, unberührt. Soweit bei Tatbestandsmäßigkeit des § 8b Abs. 5 KStG in der Gesamtschau saldiert lediglich 95 % der nach einem Verständigungsverfahren vorzunehmenden Gewinnminderungen steuerfrei bleiben, stellt dies keine unzureichende Freistellung i.S.d. Art. 14 SchÜ dar, sondern ist Ergebnis der Regelung von Folgefragen nach dem innerstaatlichen Recht (a.A. möglicherweise Ditz in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Artikel 9 DBA, Rn. 148; Baumhoff/Kluge, FR 2015, 107, 109 unter C.I.2. a.E.).

57

3.4.2.3. Darüber hinaus ist § 8b Abs. 5 KStG auch nicht als Teil der Gegenberichtigung i.S.d. Art. 12, 14 SchÜ anzusehen, welche wegen einer bei der verbundenen ausländischen Gesellschaft erfolgten Gewinnerhöhung (Erstberichtigung) veranlasst ist. Vielmehr handelt es sich bei der Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG um eine Sekundärberichtigung (Secondary Adjustment), die – ebenso wie in den einzelnen DBA – nicht Regelungsgegenstand des EU-Schiedsübereinkommens ist (vgl. Art. 9 Rz. 8 OECD-MK; Schwenke/Greil, Wassermeyer, Doppelbesteuerung Band I, MA Art. 9 Rn. 175).

58

Erst- und Gegenberichtigung beschränken sich auf die fiktive Zuordnung des Gewinns, ohne dass zwingend der tatsächlich gewährte Vorteil rückgängig zu machen ist. Sofern dieser Vorteil nicht rückgängig gemacht wird, verfolgt eine Sekundärberichtigung das Ziel, ihn abkommenskonform zu besteuern (Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 7. Auflage, Art. 9 Rn. 178). Dieser Grundsatz greift aus Sicht des Senats auch im Anwendungsbereich des EU-Schiedsübereinkommens. Demzufolge kann auch § 8b Abs. 5 KStG im Zug der Gegenberichtigung zur Anwendung kommen, sofern die tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Umsetzung einer Sekundärberichtigung bestimmt sich alleine nach Maßgabe des jeweiligen innerstaatlichen Rechts (Ditz in: Schönfeld/Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2. Aufl. 2019, Artikel 9 DBA, Rn. 149).

59

3.5. Auch soweit die Klägerin als materiell-rechtliche Grundlage für die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung auf § 175a AO verweist und geltend macht, dass diese Vorschrift die Änderung eines Steuerbescheids nur insoweit gestatte, als dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung geboten sei, und damit § 8b Abs. 5 KStG nicht zur Anwendung kommen könne, kann dem nicht gefolgt werden.

60

3.5.1. Gemäß § 175a Satz 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einem Vertrag im Sinne des § 2 AO geboten ist. § 175a AO stellt lediglich die verfahrensrechtliche Grundlage für die Umsetzung von Ergebnissen eines Verständigungs- bzw. Schlichtungsverfahrens dar. Die Vorschrift ermöglicht die Änderung eines Steuerbescheids, auch wenn dieser bestandskräftig oder seine Rechtmäßigkeit rechtskräftig gerichtlich bestätigt worden ist (von Wedelstädt in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 175a Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen, Rn. 16). § 175a AO findet regelmäßig keine Anwendung, soweit §§ 164 und 165 AO greifen (von Wedelstädt in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 175a Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen, Rn. 4.1).

61

Der Umfang der Änderung richtet sich nach dem Regelungsgehalt der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruchs, wobei alle steuerrechtlichen Folgerungen einschließlich etwaiger Folgeauswirkungen zu ziehen sind. Gleichzeitig sind §§ 176 und 177 AO anwendbar (von Wedelstädt in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 175a Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen, Rn. 16).

62

3.5.2. Ungeachtet der rein verfahrensrechtlichen Wirkung des § 175a AO stand die mit Bescheid vom ... 2017 geänderte Verlustfeststellung zum 31.12.2008 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und wurde gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert, so dass die von Seiten der Klägerin der Regelung des § 175a AO zugesprochene Schrankenwirkung bei der Umsetzung der streitgegenständlichen Verständigungsvereinbarungen bereits deshalb nicht zur Anwendung kommen kann. Darüber hinaus stellt sich der Ansatz von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG als zulässige Gegenberichtigung i.S.d. § 177 AO dar, die lediglich Wirkung innerhalb des Berichtigungsrahmens des § 175a AO entfaltet.

63

4. Im Streitfall sind auch die Voraussetzungen des § 8b Abs. 5 KStG erfüllt. Die bei der Klägerin – infolge der bei den ausländischen Vertriebsgesellschaften durchgeführten Gewinnberichtigungen – umgesetzten korrespondierenden inländischen Gewinnminderungen führten im Streitfall zu Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG. Diese Bezüge blieben auch bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin außer Ansatz.

64

4.1. Die beteiligten Finanzverwaltungen verständigten sich für das Streitjahr auf Gewinnberichtigungen nach Art. 4 SchÜ für die streitgegenständlichen Vertriebsgesellschaften in (Staaten X, Y und Z). Dies führte zu gegenläufigen Gewinnminderungen bei der Klägerin (Gegenberichtigungen). Nach Maßgabe dieser Verständigungen erfolgten durch die ausländischen Vertriebsgesellschaften Überzahlungen an die Klägerin, für die von der Klägerin bezogenen Leistungen. Rückzahlungsverpflichtungen für diese überzahlten Beträge liegen nach Aktenlage nicht vor und wurde auch nicht geltend gemacht. Dieser Vorteil ist als vGA und damit als Bezug der Klägerin i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG zu qualifizieren.

65

4.2. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (vgl. BFH-Urteile vom 6. April 2005 – I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196; vom 22. Februar 1989 – I R 9/85, BFHE 156, 428, BStBl II 1989, 631). Neben der objektiven Vermögensminderung setzt die vGA grundsätzlich keine subjektiven Handlungserfordernisse, mithin keine bestimmte Ausschüttungsabsicht und keine Einigung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft über die „verdeckte“ Zuwendung voraus. Die handelnde Person muss weder den Tatbestand der vGA kennen noch das Geschehene rechtlich zutreffend würdigen (BFH-Urteil vom 29. April 2008 – I R 67/06, BFHE 221, 201, BStBl II 2011, 55).

66

4.3. Aus Sicht des Senats ist es im Streitfall nicht entscheidungserheblich, wie die durch die Verständigung nach dem EU-Schiedsübereinkommen vorzunehmenden Gegenberichtigungen im Rahmen der Einkommensermittlung bei der Klägerin zu erfassen sind (innerbilanziell durch Kürzung der Umsatzerlöse

oder durch außerbilanzielle Korrektur des Steuer-Bilanzergebnisses). Zwar ist es naheliegend, die durch die Verständigung nach Art. 12, 14 SchÜ veranlassten Gewinnminderungen entsprechend einem Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG außerbilanziell vom steuerbilanziellen Ergebnis abzuziehen (vgl. R 7.1 Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch 2022). In diesem Fall würde es an einer Auswirkung auf die Höhe des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG fehlen. Jedoch geht es im Streitfall nicht um die Qualifizierung einer vGA auf Ebene der (ausschüttenden) Kapitalgesellschaft, sondern um die Erfassung von – durch Zwischenkapitalgesellschaften geleistete – Zahlungen an den (mittelbaren) Gesellschafter (Klägerin) gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG.

67

Eine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auf Ebene des Gesellschafters ist aber bereits dann gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (BFH-Urteil vom 25. Mai 2004 – VIII R 4/01, BFHE 207, 103). Für die Erfassung eines Bezugs i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist erforderlich, dass dieser zugeflossen ist (BFH-Beschluss vom 14. Juli 1998 – VIII B 38/98, BFHE 186, 379). Eine Auswirkung auf die Höhe des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG liegt beim Gesellschafter zwar regelmäßig vor, sobald dieser zufließt. Dies ist jedoch nicht Tatbestandsmerkmal für einen Bezug i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG auf Ebene des Gesellschafters.

68

4.4. Auf Ebene der ausländischen Vertriebsgesellschaften sind aufgrund der Verrechnungspreisberichtigungen nach Art. 4 SchÜ Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG in Form von vGA gegeben. Ob die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung auf Ebene der ausländischen Gesellschaft vorliegen, bestimmt sich nach deutschem Steuerrecht (Baumhoff/Kluge, FR 2015, 108, 109). Diese gelten materiell-rechtlich – durchgeleitet durch die zwischengeschalteten Gesellschaften – von der ... (bis ... 2008) an die Klägerin als ausgeschüttet bzw. werden gemäß § 14 Abs. 1 KStG (... 2008) von der Organgesellschaft ... der Klägerin zugerechnet.

69

Den Verständigungen nach dem EU-Schiedsübereinkommen liegt die übereinstimmende Auffassung der beteiligten Finanzverwaltungen zugrunde, dass die Klägerin und die jeweilige Vertriebsgesellschaft in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Verrechnungspreise vereinbarten, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden (vgl. Art. 4 SchÜ), und somit einem Fremdvergleich nicht standhalten. Hierin liegt gleichzeitig die Feststellung, dass die auf Ebene der Vertriebsgesellschaften erfolgten Überzahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst wurden (ebenso Baumhoff/Kluge, FR 2015, 107, 108). Die überhöhten Verrechnungspreise wirkten sich bei den ausländischen Vertriebsgesellschaften – nach Maßgabe inländischen Rechts – auf die Höhe des Unterschiedsbetrags nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG aus und standen in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung.

70

Soweit die Klägerin darauf verweist, dass das Verständigungsverfahren eine Kompromisslösung darstelle, wenn keine der zuständigen Behörden ihre Vorstellung durchsetzen kann, und damit einer Billigkeitsregelung i.S.d. §§ 163, 227 AO vergleichbar sei, ergibt sich hieraus keine andere Beurteilung. Denn gerade aus der Meinungsverschiedenheit der Finanzverwaltungen über die zutreffenden Verrechnungspreise und der dann gefundenen einvernehmlichen Abweichung von den ursprünglich vereinbarten Verrechnungspreisen ergibt sich, dass die ursprünglich vereinbarten Preise einem Fremdvergleich nicht standhalten. Ansonsten dürfte eine Gewinnberichtigung gemäß Art. 4 SchÜ überhaupt nicht erfolgen.

71

4.5. Gegen die Verständigungen der Finanzverwaltungen bezüglich des Vorliegens fremdvergleichswidriger Verrechnungspreise und damit von Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG kann die Klägerin im vorliegenden Verfahren erfolgreich keine Einwände erheben.

72

So erklärte die Klägerin mit Schreiben vom ... i.S. Verständigungsvereinbarung mit ... vom ... ihr Einverständnis mit der Umsetzung der Verständigung sowie eines Einspruchs(-teil-)verzicht gemäß § 354

Abs. 1a AO. Entsprechendes erfolgte auch im Hinblick auf die Verständigungsergebnisse mit ... (Schreiben vom ...) und ... (Schreiben vom ...).

73

Gemäß § 354 Abs. 1a Satz 1 AO kann auf die Einlegung eines Einspruchs insoweit verzichtet werden, als Besteuerungsgrundlagen für ein Verständigungs- oder ein Schiedsverfahren nach einem Vertrag im Sinne des § 2 AO von Bedeutung sein können. Die Besteuerungsgrundlage, auf die sich der Verzicht beziehen soll, ist genau zu bezeichnen (§ 354 Abs. 1a Satz 2 AO).

74

Mit diesen Einverständnis- und Verzichtserklärungen im Hinblick auf die erzielten Verständigungen nach dem EU-Schiedsübereinkommen ist gleichzeitig die Anerkennung verbunden, dass die Verrechnungspreise nicht den Vereinbarungen zwischen fremden Dritten entsprachen, da Gewinnberichtigungen nach dem EU-Schiedsübereinkommen gerade nicht fremdübliche Verrechnungspreise voraussetzen. Insoweit wirkt das Einverständnis mit dem Verständigungsergebnis der betroffenen Finanzverwaltungen wie eine tatsächliche Verständigung. Eine solche ist zur Beseitigung von Unsicherheiten und Ungenauigkeiten über eine bestimmte Behandlung von Sachfragen zulässig und bindet die Beteiligten (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 31. Juli 1996 – XI R 78/95, BFHE 181, 103, BStBl II 1996, 625). Die Einverständnis- und Verzichtserklärung gemäß § 354 Abs. 1a AO schließt somit die Berufung auf fremdübliche Verrechnungspreise aus.

75

Dies gilt auch, soweit die Klägerin unter Berufung auf die Beweislast (Feststellungslast) des Finanzamts für das Vorliegen von Bezügen nach § 8b Abs. 1 KStG auf das Vorliegen einer Verständigungslösung ohne Antragstellung nach Art. 6 SchÜ verweist und damit die Gewinnminderungen auf eine andere Rechtsgrundlage stellen will.

76

Darüber hinaus könnte die Klägerin für ihr Besteuerungsverfahren, welches die Gegenberichtigungen zu den Gewinnkorrekturen bei den ausländischen Vertriebsgesellschaften nach Art. 4 SchÜ betrifft, mit der Berufung auf die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise keine Verbesserung ihrer Situation d.h. die Feststellung weitere Verluste zum 31.12.2008 ableiten.

77

Soweit die Klägerin sich gegen die Annahme von Bezügen gemäß § 8b Abs. 1 KStG wendet und durch den Verweis auf das Fehlen von Bandbreiten für fremdübliche Verrechnungspreise bei den Verständigungen mit ... und ... das Vorliegen einer Veranlassung der Überzahlungen durch das Gesellschaftsverhältnis bestreitet, macht sie aus Sicht des Senats im Kern geltend, dass die ursprünglichen Verrechnungspreise einem Fremdvergleich standhalten. In diesem Fall wäre aber materiell-rechtlich die gesamte Gewinnminderung rückgängig zu machen, da eine Gewinnberichtigung nach dem EU-Schiedsübereinkommen nicht fremdübliche Verrechnungspreis voraussetzt. Die Umsetzung der Verständigungen könnte in diesem Fall nicht beansprucht werden, da diese als Verwaltungsvereinbarungen nicht unter § 2 Abs. 1 AO fallen. Der damit verbundenen Minderung der Verlustfeststellung zum 31.12.2008 über die Feststellungen im streitgegenständlichen Bescheid vom 14. Dezember 2018 würde jedoch im finanzgerichtlichen Verfahren das Verböserungsverbot (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) entgegenstehen.

78

4.6. Auf Ebene der Klägerin liegt auch der für einen Bezug i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG erforderliche Zufluss vor. Vorliegend waren die Umsatzerlöse, die erst nachträglich im Wege der Gegenberichtigung korrigiert wurden, in der steuerlichen Gewinnermittlung der Klägerin gewinnwirksam erfasst.

79

Die erst später bei der Klägerin erfolgten Gewinnberichtigungen nach dem EU-Schiedsübereinkommen können diesen Zufluss nicht rückgängig machen. Dies würde sogar für den Fall gelten, dass zwischen der Klägerin und den ausländischen Vertriebsgesellschaften nachträglich eine Rückzahlung der sich aufgrund der Verrechnungspreisberichtigungen als Überzahlungen darstellenden Bezüge vereinbart würde. Denn die Rückgewähr offener oder verdeckter Gewinnausschüttungen hebt eine vGA nicht auf, sondern ist sowohl aus Sicht der Kapitalgesellschaft als auch des Gesellschafters regelmäßig als Einlage zu behandeln (BFH-Urteil vom 14. Juli 2009 – VIII R 10/07, BFH/NV 2009, 1815). Es kann offenbleiben, ob im Streitfall eine vGA nicht gegeben wäre, sofern die Klägerin und die ausländischen Vertriebsgesellschaften vorab – zusammen

mit der Vereinbarung von Verrechnungspreisen – Regelungen getroffen hätten, wonach im Falle von Verrechnungspreiskorrekturen automatisch eine Rückzahlung der überzahlten Preise durch die Klägerin an die Vertriebsgesellschaft zu erfolgen habe. Denn hierfür gibt es weder konkrete Anhaltspunkt noch wurde dies geltend gemacht.

80

Auf den Zufluss von Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG hat es auch keinen Einfluss, ob die Gewinnminderungen – wie das Finanzamt geltend macht – innerhalb der Bilanz durch Kürzung der Umsatzerlöse zu erfolgen haben. Denn in diesem Fall wären die durch die ausländischen Vertriebsgesellschaften überzahlten Beträge weiterhin aufgrund der fehlenden Rückzahlungspflicht der Kläger zu erfassen. Die Kürzung der Umsatzerlöse hätte zwangsläufig eine Gegenbuchung der entsprechenden Beträge auf einem anderen Buchführungskonto (z.B. sonstige Erlöse) mit gegenläufiger Wirkung zur Folge, so dass sich das Steuerbilanzergebnis im Ergebnis nicht ändert.

81

4.7. Die im Streitfall nach Umsetzung der Verständigungsvereinbarungen bei der Klägerin verbliebenen Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG bleiben auch bei der Ermittlung des Einkommens i.S.d. § 8b Abs. 5 KStG außer Ansatz. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, ob die Steuerbefreiung aus § 8b Abs. 1 KStG oder aus den jeweiligen Verständigungsvereinbarungen i.V.m. Art. 14 SchÜ hergeleitet wird. Denn § 8b Abs. 5 KStG unterscheidet nach seinem eindeutigen Wortlaut nicht danach, aus welchem Rechtsgrund die Bezüge i.S. des § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz geblieben sind (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 2017 – I R 84/15, BFHE 258, 310, BStBl II 2018, 492; siehe auch unter 3.4.2.1).

82

5. Hinsichtlich der Ermittlung der Höhe der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 KStG wurden von der Klägerin keine Einwendungen erhoben. Unter Berücksichtigung der in den Verständigungsvereinbarungen getroffenen Gewinnminderungen i.H.v. ... EUR (Staat X), ... EUR (Staat Y) und ... EUR (Staat Z) ergeben sich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i.H.v. ... EUR. Dieser Betrag wurde zu Recht nicht in der streitgegenständlichen Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2008 berücksichtigt.

83

6. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

84

7. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zugelassen.