

BFH: Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft im Ausland

AStG § 1 Abs. 1 S. 1, 3 u. 4, Abs. 3 S. 4, 5 u. 9; FVerIV § 1 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 1; KStG § 8 Abs. 3 S. 2

1. § 1 Abs. 1 AStG tritt gegenüber anderen Einkünftekorrekturvorschriften [...] grundsätzlich zurück [...].

2. Eine Gesamtbetrachtung einzelner Geschäftsvorfälle [...] ist möglich, wenn eine Trennung der Vorgänge dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens nicht gerecht würde.

3. Zur Berücksichtigung von Materialkosten eines Produktionsunternehmens im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode, wenn der Auftraggeber die [...] Materialien zum Einstandspreis an das Produktionsunternehmen verkauft und nach Bearbeitung zurückkauft.

4. § 1 Abs. 1 S. 2 FVerIV setzt voraus, dass die Funktion ein organischer Teil eines Unternehmens ist, ohne dass ein Teilbetrieb [...] vorliegen muss. [...].

5. Der Einbezug von Plankosten ist am ehesten geeignet, der [...] anzuwendenden sog. ex-ante-Betrachtung [...] Rechnung zu tragen.

6. Zur Berücksichtigung von Standortvorteilen ist [...] anhand der jeweiligen Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen eine Aufteilung vorzunehmen. (*Ls. gekürzt*)

BFH, Urt. v. 9.8.2023 – I R 54/19, BeckRS 2023, 35655 (Vorinstanz: IStR 2020, 469)

Dr. Lars H. Haverkamp, LL.M. (Christchurch), RA/FAStR, Partner, und Thore Holtrichter, LL.M., StB, Counsel bei Eversheds Sutherland, Düsseldorf

Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.), eine inländische GmbH, entwickelt, produziert und vertreibt Waren aus einem lohnintensiven Fertigungsverfahren. Wegen hoher inländischer Personalkosten wurde 2007 die Schwestergesellschaft C in Bosnien-Herzegowina gegründet. Mitarbeiter der Kl. wurden zu Schulungszwecken zur C entsandt. Zunächst lieferte die Kl. das zur Produktion benötigte Material zu Einstandspreisen an C und kaufte anschließend die gefertigten Produkte zum „Deckungsbeitrag“ zurück. Bis 2012 nahm die Kl. faktisch alle von der C hergestellten Produkte ab. Ab 2013 erzielte C auch Eigenumsätze mit dem Kunden P, den die Kl. nicht länger konkurrenzfähig beliefern konnte. Nach einer Außenprüfung erhöhte das FA den Gemeinkostenzuschlag für das an C gelieferte Material und erhöhte das Einkommen der Kl. für die Streitjahre 2011–2013 entsprechend. Zudem sei die C als Lohnfertiger anhand der Kostenaufschlagsmethode, nicht per Deckungsbeitrag zu vergüten. Nach erfolglosem Einspruch hatte die anschließende Klage teilweise Erfolg.

Entscheidung

Die Revisionen der Kl. und des FA waren begründet und führten unter Aufhebung des FG-Urteils zur Zurückverweisung an das FG. Das FG habe bzgl. der Höhe der von der Kl. bezahlten Preise für den Erwerb der von C gefertigten Produkte zu Recht vorrangig die vGA-Grundsätze nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG angewendet, der die Korrekturvorschrift des § 1 Abs. 1 AStG überlagere. Für den vom FG im Rahmen der vGA durchzuführenden (erweiterten) Fremdvergleich gälten die

gleichen Maßgaben wie im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG. Eine Gesamtbetrachtung einzelner Geschäftsvorfälle (hier: Materiallieferungen und Rückkauf) sei grundsätzlich möglich. Die Qualifikation der C als Lohnfertiger durch das FG sei für den BFH verbindlich. Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sei für die Rückkäufe methodisch grundsätzlich nicht zu beanstanden. Jedoch hätte das FG dabei die Kostenbasis anhand von Plankosten ansetzen sollen, die der anzuwendenden ex-ante-Betrachtung am ehesten Rechnung trage. Bei der Ermittlung eines angemessenen Kostenaufschlagsatzes seien Standortvorteile zu berücksichtigen, aber nicht pauschal, sondern sachbezogen anhand der jeweiligen Funktionen und Risiken, der eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen aufzuteilen. Bezüglich der Verlagerung des Kunden P auf C sei das FG im Ergebnis zutreffend nicht von einer Funktionsverlagerung iSd § 1 Abs. 3 S. 9 AStG ausgegangen. Zwar bestünden Zweifel, ob für die Funktionsverlagerung eine kausale Beziehung zwischen der Funktionseinschränkung beim abgebenden und der Funktionsausübung beim aufnehmenden Unternehmen vorliegen müsse, dies könne aber im Ergebnis dahinstehen. Das FG hätte jedoch prüfen müssen, ob ein fremder Dritter ein Entgelt für die Übertragung der Kundenbeziehung (Geschäftschance) verlangt hätte, was zu einer entsprechenden vGA führen würde. Für die Materiallieferungen der Kl. an C habe das FG zu Recht einen Aufschlag auf die Einkaufspreise der Kl. angesetzt, da C keine Funktionen im Beschaffungsprozess des bereitgestellten Materials übernahm.

Praxishinweis

Der BFH trifft im Besprechungsurteil eine Vielzahl bedeutsamer verrechnungspreisrelevanter Aussagen zur Methodenwahl, der konkreten Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sowie zur Berücksichtigung von Standortvorteilen. Ohne Grund äußert sich der BFH zum Ursächlichkeitszusammenhang, den er uE entgegen dem Wortlaut von § 1 Abs. 2 S. 1 FVerl aF („damit“) ablehnt, und lässt damit Rückschlüsse auf seine noch ausstehende Entscheidung im Revisionsverfahren I R 43/23 zur Entscheidung des FG Niedersachsen v. 16.3.2023 (10 K 310/19, IStR 2023, 538) zu.

Vorinstanz:

FG München | 6 K 1918/16 | 26.11.2019

Entscheidung zitiert in:

Büchern | BeckOK AStG, 7. Edition | Rechtsprechung | Verwaltungsvorschriften | Aufsätzen |
Meldungen

Parallelfundstellen:

Entscheidungen | IStR 2024, 149 (m. Anm. Hornstein, Reul) | BeckRS 2023, 35655 | LSK 2023,
35655 (Ls.)

[□Verlag C.H.BECK oHG 2024](#)