BFH v. 24.08.2011 - I R 5/10

Verdeckte Gewinnausschüttung: Prüfung der Angemessenheit einer Vergütung; Angemessenheit einer Vergütung bei Aufspaltung einer Tätigkeit auf mehrere Betriebsstätten; Bestimmung des anzuwendenden Betriebsstättensteuersatzes beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften

Leitsatz

1. Einer Gesellschaft darf es nicht überlassen werden, Aufwendungen nach ihrem Belieben im Mitgliedstaat des ausländischen Stammhauses oder der inländischen Betriebsstätte zu berücksichtigen. Dementsprechend sind die bei einer inländischen Betriebsstätte erfolgten verdeckten Gewinnausschüttungen auch dieser zuzurechnen.
2. Durch ein Aufspalten der Tätigkeiten einer Gesellschaft in mehrere (inländische) Betriebsstätten kann die Angemessenheit des Gehalts nicht anders beurteilt werden, als wenn sämtliche Tätigkeiten in einer Betriebsstätte erbracht würden.
3. Die Anmietung eines Werbebusses kann durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, wenn eine Kapitalgesellschaft von ihrem Gesellschafter einen Bus anmietet, der wirtschaftliche Erfolg des durch den Bus beworbenen Produkts in erster Linie aber nicht ihr, sondern einer anderen Gesellschaft der Unternehmensgruppe zukommt.
4. Es besteht kein Grund, eine inländische Zweigniederlassung gegenüber einer inländischen Tochtergesellschaft steuerrechtlich zu privilegieren.
5. Berücksichtigung nichtabziehbarer Aufwendungen bei der Bestimmung des anzuwendenden Betriebsstättensteuersatzes beschränkt steuerpflichtiger Kapitalgesellschaften.

Gesetz(e):

KStG § 8 Abs. 3 Satz 2, KStG § 23 Abs. 2 Nr. 1, KStG § 23 Abs. 3, KStG § 27, KStG § 31 Abs. 1 Nr. 4, EG Art. 43, EG Art. 48, DBA Niederlande Art. 5, DBA Niederlande Art. 24

Instanzenzug:

FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 09.12.2009 12 K 8172/06 B, 12 K 8174/06 B BFH I R 5/10 (Verfahrensverlauf) BFH - I R 5/10, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Zwischen den Beteiligten ist das Vorliegen verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) und die Höhe des auf inländische Betriebsstätten einer niederländischen Kapitalgesellschaft anzuwendenden Körperschaftsteuersatzes streitig. Streitjahre sind 1993 sowie 1995 bis 2000. Für die Streitjahre 1993, 1995 und 1996 handelt es sich um jenes Verfahren, das bereits dem Senatsbeschluss vom 5. März 2008 I B 171/07 (BFHE 220, 463) über die Aussetzung der Vollziehung der nunmehr insoweit auch in der Hauptsache angefochtenen Steuerbescheide zugrunde lag.

2 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine in den Niederlanden ansässige Kapitalgesellschaft (B.V.). Sie war zwischen 1993 und 2001 in Deutschland in den Bereichen Unternehmensberatung und Projektentwicklung tätig. In dieser Zeit erzielte sie mit ihren in Deutschland belegenen Betriebsstätten inländische Einkünfte.

3 Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war in den Streitjahren eine niederländische Kapitalgesellschaft, die D-Holding. Gesellschafter der D-Holding waren zu je 50 % die beiden niederländischen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Gesellschaften A-B.V. und B-B.V. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-B.V. war K; alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der B-B.V. war E. K und E waren zugleich die alleinigen Geschäftsführer der D-Holding und der Klägerin. Zur Unternehmensgruppe gehörten ferner die E-GmbH, deren Geschäftsführer E war, sowie die EB-GmbH, deren Geschäftsführer K war.

4 Im August 1993 schloss die Klägerin mit der A-B.V. und der B-B.V. gleich lautende Managementverträge ab. Darin verpflichteten sich die A-B.V. und die B-B.V., das Management der Klägerin einschließlich der täglichen Unternehmensleitung zu übernehmen und zu diesem Zweck jeweils einen Geschäftsführer zu bestellen (Art. 1). Dessen Arbeitsverhältnis zur A-B.V. und zur B-B.V. sollte während der Dauer des Managementvertrages bestehen bleiben (Art. 3). Die Klägerin erklärte sich damit einverstanden, dass dem Geschäftsführer gegenüber der A-B.V. bzw. der B-B.V. dreißig Urlaubstage zustünden, während derer die Managementvergütung weitergezahlt werden sollte (Art. 4). Im Fall der Arbeitsunfähigkeit des Geschäftsführers sollte die Managementvergütung für einen Zeitraum von zwölf Monaten weitergezahlt werden (Art. 7). Im Sinne dieser Verträge bestellte die A-B.V. K und die B-B.V. E als Geschäftsführer bei der Klägerin. Nur K und E erbrachten auf der Grundlage dieser Verträge tatsächlich Managementleistungen.

5 Ergänzend wurde im März 1995 vereinbart, dass die beiden Geschäftsführer im Zeitraum 1995 bis 1997 jeweils Managementleistungen im Umfang von 3 100 Stunden pro Jahr erbringen sollten. Ähnliche Vereinbarungen trafen die Vertragsparteien später auf jährlicher Basis.

6 Die A-B.V. und die B-B.V. wurden ausschließlich für die Klägerin und nicht für Dritte tätig.

7 Des Weiteren schlossen die Klägerin und die D-Holding am 3. März 1997 einen Lizenzvertrag mit der E-GmbH. Danach räumten die Klägerin und die D-Holding als „Auftraggeber" der E-GmbH als „Auftragnehmer" eine Lizenz für den Gebrauch des Y-Produkts ein. Dahinter stand die Geschäftsidee, Anbieter von Waren und Dienstleistungen verschiedener Branchen gegen Entgelt in eine Informationsdatenbank aufzunehmen und ihre Kontaktdaten sowie weiterführende Informationen zu ihren Dienstleistungen unter einer bestimmten Telefonnummer an potentielle Kunden zu vermitteln. Gemeinsame Eigentümer dieses Produkts waren laut Vertrag die Klägerin und die D-Holding. Der Lizenzvertrag sah vor, dass die E-GmbH nach ihrem Ermessen Maßnahmen ergreifen sollte, um das Produkt in Deutschland erfolgreich auf den Markt zu bringen. Die Klägerin und die D-Holding sollten daneben, in Abstimmung mit der E-GmbH, auch selbst Marketingaktivitäten entwickeln und einsetzen dürfen.

8 Die Vertragspartner trafen eine Lizenzvereinbarung, nach der für einen Umsatz in Höhe von jeweils 100.000 DM (netto) in einem Kalenderjahr die Klägerin und die D-Holding als „Auftraggeber" 20.000 DM erhalten sollten. Bei einem Jahresumsatz der E-GmbH als „Auftragnehmer" unter 100.000 DM (netto) sollte keine Lizenzgebühr fällig werden.

9 In der Folgezeit versuchte die E-GmbH, das Y-Produkt durch Anzeigen in Zeitungen, Aufkleber in Bussen und Bahnen sowie durch Messeauftritte auf dem deutschen Markt bekannt zu machen. Insbesondere die Zeitungsinserate erwiesen sich jedoch aus ihrer Sicht als zu teuer. Daraufhin mietete die Klägerin von der D-Holding einen Oldtimer-Doppeldeckerbus der Londoner Verkehrsbetriebe als fahrbaren Werbeträger an. Zu diesem Zweck wurden am Bus seitlich Werbeplakate angebracht. Der Bus wurde auf verschiedenen Messen im Eingangsbereich geparkt, um auf das Produkt aufmerksam zu machen. An anderer Stelle des Busses wies eine Aufschrift darauf hin, dass der Bus als (.) zu mieten sei. Die in diesem Zusammenhang genannte Telefonnummer gehörte der E-GmbH. Für die Anmietung des Busses zahlte die Klägerin eine monatliche Miete von 12.000 DM an die D-Holding, so dass die Aufwendungen im Jahr 1999 144.000 DM betrugen. Eine auch teilweise Weiterbelastung der Kosten an die E-GmbH erfolgte nicht. Den Werbeaufwendungen standen keine Erträge der Klägerin gegenüber, da es weder ihr noch der E-GmbH gelang, ausreichend Kundenaufträge zu akquirieren.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

10 Nach den Feststellungen des Beklagten, Revisionsklägers und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA —) hatte die Klägerin —nach Abzug von an andere Gesellschaften weiterbelasteten Beträgen— Managementvergütungen in Höhe von 1.299.600 DM (1995), 997.200 DM (1996) und 553.018 DM (1997) an die A-B.V. sowie die B-B.V. gezahlt. Im gleichen Zeitraum hatte die Klägerin für ihre beiden Betriebsstätten in Deutschland steuerbilanzielle Verluste von etwa 13.900 DM (1995), 712.000 DM (1996) und einen Gewinn von 8.000 DM (1997) ausgewiesen. Das FA erbat zum Nachweis der Angemessenheit der für die Managementleistungen berechneten Stundensätze die Vorlage von gegenüber fremden Dritten ausgestellten Rechnungen der A-B.V. und der B-B.V. Mangels etwaiger Geschäftsbeziehungen zu nicht verbundenen Unternehmen legte die Klägerin dem Prüfer nur Rechnungen vor, mit denen sie selbst gegenüber Dritten ihre Beratungsleistungen abgerechnet hatte. Die in diesen Rechnungen zugrunde gelegten Stundensätze lagen unter denen der A-B.V. und der B-B.V.

11 Das FA sah anhand einer Gegenüberstellung der Stundensätze in den vorgelegten Eingangs- und Ausgangsrechnungen der Klägerin und unter Berücksichtigung eines zu erwartenden Gewinnaufschlags für die Jahre 1995 und 1996 jeweils 20 % und für das Jahr 1997 35 % der gezahlten Vergütungen als überhöht an, so dass sich angemessene Vergütungszahlungen in Höhe von 1.039.680 DM (1995), 797.760 DM (1996) und 359.462 DM (1997) ergaben. Die auf der Grundlage der Managementverträge in den Folgejahren geleisteten Zahlungen in Höhe von 408.091 DM (1998) und 480.316 DM (1999) waren aus Sicht des FA angemessen. Hingegen wurde aus den für das Jahr 2000 geleisteten Zahlungen in Höhe von 1.063.042 DM nur ein Betrag in Höhe von 50 % als angemessen und der darüber hinausgehende Betrag von 531.521 DM als vGA qualifiziert.

12 Ferner nahm das FA für die im Jahr 1999 geleisteten Mietaufwendungen von 144.000 DM für den Werbebus eine weitere vGA an. Die betriebliche Veranlassung sei nicht ausreichend belegt worden, zumal die Zahlung an die Alleingesellschafterin der Klägerin erfolgt sei.

13 Das FA erließ entsprechende Änderungsbescheide, in denen es das zu versteuernde Einkommen für die Körperschaftsteuer dem jeweiligen für beschränkt Steuerpflichtige geltenden (Betriebsstätten-)Steuersatz gemäß § 23 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 der in den Streitjahren geltenden Fassung des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1991/1996/1999) unterwarf.

14 Die anschließenden Klagen waren zum Teil erfolgreich (Finanzgericht —FG— Berlin-Brandenburg, Urteil vom 9. Dezember 2009 12 K 8172/06 B, 12 K 8174/06 B, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte —EFG— 2010, 1343). Das FG entschied, dass im Hinblick auf das Streitjahr 1997 von einer um 120.538 DM verminderten vGA auszugehen sei und zudem die Körperschaftsteuerbescheide hinsichtlich der dort angesetzten Steuersätze unter Beachtung unionsrechtlicher Anforderungen zu korrigieren seien. Letzteres gebiete das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt der Europäischen Union (EuGH), vom 23. Februar 2006 C-253/03 „CLT-UFA" (Slg. 2006, I-1831) und das Senatsurteil vom 9. August 2006 I R 31/01 (BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838); die dazu ergangene Verwaltungspraxis (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen —BMF— vom 17. Oktober 2007, BStBl I 2007, 766) werde dem nicht gerecht. Im Übrigen wies es die Klage ab. Die Berechnung der Steuersätze und die Ermittlung der sich hiernach ergebenden Steuerbeträge wurden dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO —).

15 Dagegen haben sowohl die Klägerin als auch das FA Revisionen eingelegt.

16 Die Revision der Klägerin richtet sich gegen die Annahme von vGA aufgrund der Managementvergütungen und der Aufwendungen für den Werbebus.

17 In der mündlichen Verhandlung hat die Klägerin Abschriften zweier Schreiben des niederländischen „Belastingdienst" überreicht, die in niederländischer Sprache abgefasst wurden.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

18 Die Klägerin beantragt, unter Aufhebung des FG-Urteils die angefochtenen Bescheide mit der Maßgabe zu ändern, dass die Aufwendungen für den Werbebus und die Managementvergütungen als abzugsfähiger Aufwand anerkannt werden.

19 Das FA rügt, das FG sei hinsichtlich der zugrunde zu legenden Steuersätze zu Unrecht von den Vorgaben des BMF-Schreibens in BStBl I 2007, 766 abgewichen. Eine Umsetzung des Urteils gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO sei bezogen auf den nach Auffassung des FG anzuwendenden Steuersatz nicht möglich.

20 Das FA beantragt sinngemäß, das Urteil aufzuheben und die Sache zur erneuten Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

21 Beide Beteiligten beantragen wechselseitig die Zurückweisung der jeweiligen Revisionen des anderen.

22 II. Der Senat legt das Begehren der Klägerin, soweit diese in ihrer Revisionsschrift sämtliche im Rubrum des FG-Urteils genannten Bescheide der Streitjahre wiederholt und ihre Revisionseinlegung zugleich auf Grundlagenbescheide beschränkt, mit Blick auf ihr Vorbringen zu den vGA und der Höhe des anzuwendenden Körperschaftsteuersatzes dahingehend aus, dass Gegenstand ihrer Revision das FG-Urteil (nur) hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 1993 sowie 1995 bis 2000, der Gewerbesteuermessbescheide 1995, 1996 sowie 1998 bis 2000 und der Bescheide zur gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1995 bis zum 31. Dezember 1998 ist. Dementsprechend geht der Senat davon aus, dass sich die Revisionseinlegung des FA ebenfalls nur auf die Körperschaftsteuerbescheide 1993 sowie 1995 bis 2000 bezieht.

23 Die so verstandene Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Dessen Feststellungen lassen keine abschließende Beurteilung der Frage zu, welcher Steuersatz auf die Betriebsstättengewinne der Klägerin anzuwenden ist. Die Revision der Klägerin ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).

24 1. Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts mit Sitz in den Niederlanden, die in den Streitjahren in Deutschland Betriebsstätten unterhielt. Das FG ist davon ausgegangen, dass die Klägerin mit den von ihren inländischen Betriebsstätten erzielten Einkünften der beschränkten Steuerpflicht unterliegt (§ 2 Nr. 1 KStG 1991/1996/1999 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes —EStG— 1990/1997). Dem liegt die von den Beteiligten nicht gerügte Annahme zugrunde, dass sich auch der Ort der Geschäftsleitung in den Niederlanden befindet. Der Besteuerung der Betriebsstätteneinkünfte in Deutschland steht das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 —DBA-Niederlande— (BGBl II 1960, 1782) nicht entgegen (Art. 3 Abs. 5, Art. 5 Abs. 1 DBA-Niederlande).

25 2. Der beschränkten Steuerpflicht der Klägerin unterliegen die von ihr in ihren inländischen Betriebsstätten erzielten Einkünfte. Zu diesem Zweck sind die Gesamteinkünfte der Klägerin nach Maßgabe des deutschen Rechts zu ermitteln und sodann, soweit sie durch die deutschen Betriebsstätten erzielt worden sind, diesen Betriebsstätten zuzurechnen. Dabei sind jeder Betriebsstätte diejenigen Einkünfte zuzuweisen, die sie erzielt hätte, wenn sie sich als selbständiges Unternehmen mit gleichen oder ähnlichen Geschäften unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen befasst und Geschäfte wie ein unabhängiges Unternehmen getätigt hätte (Art. 5 Abs. 2 DBA-Niederlande).

26 Demzufolge gehören die von der Klägerin aufgrund der Managementverträge an die A-B.V. und die B-B.V. gezahlten Vergütungen sowie die Aufwendungen für den Werbebus zu den den Betriebs-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

stätten zuzurechnenden Aufwendungen. Allerdings hat das FG die Vergütungen teilweise als vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1991/1996/1999 den Betriebsstätteneinkünften hinzugerechnet. Dies hält sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach den Angriffen der Revision der Klägerin stand.

27 a) Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1991/1996/1999 mindern vGA das Einkommen nicht. Unter einer vGA ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht, sich auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 1990/1997 auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hat der Bundesfinanzhof (BFH) für den größten Teil der zu entscheidenden Fälle angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie einem Gesellschaftsfremden unter ansonsten vergleichbaren Umständen nicht zugewandt hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der gemäß § 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet (vgl. z.B. Senatsurteile vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926, und vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494, BStBl II 2011, 60). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1990/1997 auszulösen (vgl. Senatsurteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131, und vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961). Diese Voraussetzungen können —wie im Streitfall— auch Leistungen erfüllen, die eine Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter ihres eigenen Gesellschafters (mittelbarer Gesellschafter) erbringt (vgl. Senatsurteil vom 23. Oktober 1985 I R 247/81, BFHE 145, 165, BStBl II 1986, 195).

28 b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG sowohl die von der Klägerin an die A-B.V. und die B-B.V. gezahlten Managementvergütungen als auch den Aufwand für die Anmietung des Werbebusses zu Recht als vGA beurteilt.

29 aa) Nach den unstreitigen Feststellungen des FG beauftragte die Klägerin die A-B.V. und die B-B.V. mit der Erbringung von „Managementleistungen", die u.a. die tägliche Geschäftsleitung bei der Klägerin einschloss. Die A-B.V. und die B-B.V., die zugleich alle Geschäftsanteile an der alleinigen Gesellschafterin der Klägerin, der D-Holding, hielten, haben diesen Auftrag durch ihre Geschäftsführer E und K erfüllt und dafür Vergütungen erhalten. Vor diesem Hintergrund ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG für Zwecke des Fremdvergleichs davon ausgegangen ist, dass die A-B.V. und die B-B.V. diejenigen Funktionen übernommen haben, die bei Kapitalgesellschaften regelmäßig angestellte Geschäftsführer übernehmen. Dies gilt sowohl für die zu erledigenden Aufgaben, deren zeitlichen Einsatz als auch die Vergütung krankheits- und urlaubsbedingter Ausfalltage. Schließlich ist, wie der Senat bereits in seinem Beschluss in BFHE 220, 463 für die Streitjahre 1993, 1995 und 1996 hervorgehoben hat, zu berücksichtigen, dass E und K in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer der A-B.V. und der B-B.V. und der Klägerin ohnehin Leitungsmacht innehatten, so dass die Einschaltung der A-B.V. und der B-B.V. den Kreis der tatsächlich handelnden Personen nicht veränderte.

30 Bei dieser Sachlage konnte das FG die von der Klägerin gezahlten Entgelte aus steuerrechtlicher Sicht an den Kriterien messen, die für die Überprüfung von Geschäftsführerbezügen gelten. Dazu hat sich das FG rechtsfehlerfrei an vergleichbaren Bezügen angestellter Geschäftsführer einer inländischen Kapitalgesellschaft orientiert, die von den betrieblichen Kennzahlen her dem inländischen Tätigkeitsbereich der Klägerin entsprechen. Insoweit geht es im Streitfall nicht um eine Umqualifizierung des Managementvertrags in einen Geschäftsführeranstellungsvertrag oder die Aufdeckung eines Scheingeschäfts i.S. des § 41 Abs. 2 der Abgabenordnung, sondern ausschließlich um die Frage, ob die aufgrund der Managementverträge gezahlten Vergütungen angemessen sind. Wie die maßgeblichen Verträge zivilrechtlich einzuordnen sind, ist dabei ebenso ohne Belang

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

wie die Frage, ob Gestaltungen der in Rede stehenden Art in den Niederlanden üblich sind und wie die niederländischen Behörden die Zahlungen bei den Empfängern steuerrechtlich qualifiziert haben.

31 bb) Für die Bemessung der angemessenen Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers gibt es keine festen Regeln. Der angemessene Betrag ist vielmehr im Einzelfall durch Schätzung zu ermitteln. Bei der Schätzung ist zu berücksichtigen, dass häufig nicht nur ein bestimmtes Gehalt als angemessen angesehen werden kann, sondern der Bereich des Angemessenen sich auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen erstreckt. Unangemessen sind nur die Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite übersteigen (vgl. Senatsbeschluss vom 17. Februar 2010 I R 79/08, BFH/NV 2010, 1307, m.w.N.).

32 Wo im konkreten Fall die hiernach zu bestimmende (Ober-)Grenze zwischen (noch) angemessenen und (schon) unangemessenen Gesamtbezügen verläuft, ist eine Frage, deren Beantwortung dem FG vorbehalten ist. Dabei zählt es zum Bereich der vom FG zu treffenden Sachverhaltsfeststellungen, welchen Kriterien der Vorrang zur Beurteilung der Angemessenheit der Geschäftsführervergütungen im Einzelfall beizumessen ist (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2010, 1307). Da die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG obliegt, kann dessen Wertung im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt (vgl. Senatsurteile vom 27. Februar 2003 I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132; vom 4. Juni 2003 I R 24/02, BFHE 202, 494, BStBl II 2004, 136, und vom 14. Juli 2004 I R 111/03, BFHE 206, 437, BStBl II 2005, 307). Ist beides nicht der Fall, ist der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich oder nahe liegend ist.

33 cc) Unter Berücksichtigung der herangezogenen Vergleichsmaßstäbe für „kleine" Kapitalgesellschaften war das FG im Streitfall berechtigt, einen Betrag von 480.000 DM als angemessene Managementvergütung anzusehen. Dass aufgrund der Verhältnisse des Streitfalls sämtliche Vergütungen als durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst zu werten sind, da E und K bereits Geschäftsführer der Klägerin waren, kann der Senat angesichts seiner Bindung an die tatrichterliche Würdigung ebenso nicht annehmen wie die von der Klägerin vorgetragene Wertung, die Vergütungen seien insgesamt betrieblich veranlasst. Soweit die Klägerin geltend macht, die Vergütungen seien angemessen, setzt sie nur ihre eigene Überzeugung an die Stelle der des FG, ohne gegen dessen Feststellungen eine zulässige und begründete Verfahrensrüge zu erheben oder sonst der richterlichen Überzeugungsbildung revisionsrechtlich beachtliche Fehler nachweisen zu können.

34 Im Revisionsverfahren unbeachtlich ist nach diesen Grundsätzen der von der Klägerin erhobene Einwand, aus dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 2 DBA-Niederlande, der nur auf „eine" Betriebsstätte abstelle, folge, dass, weil sie über zwei Betriebsstätten in Deutschland verfügt habe, die vom FG in Bezug genommenen Vergleichsbeträge zu verdoppeln seien. Zum einen kann durch ein Aufspalten der Tätigkeiten der Klägerin in mehrere Betriebsstätten die Angemessenheit des Gehalts nicht anders beurteilt werden, als wenn sämtliche Tätigkeiten in einer inländischen Betriebsstätte erbracht würden. Das gilt auch dann, wenn den einzelnen Betriebsstätten unterschiedliche Geschäftsfelder zugeordnet sind. Zum anderen hat das FG, wie sein Hinweis auf die wirtschaftliche Situation der Betriebsstätten zeigt, bei der Angemessenheitsprüfung das Vorliegen zweier Betriebsstätten in seine Erwägungen einbezogen.

35 dd) Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat ein in niederländischer Sprache verfasstes Schreiben des niederländischen „Belastingdienst" vorgelegt hat, das nach ihrem Vortrag die in Deutschland als vGA erfassten Managementvergütungen betrifft, muss der Senat dessen Inhalt ungeklärt lassen. Neuer Tatsachenvortrag ist im Revisionsverfahren nicht

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

zu berücksichtigen (vgl. Senatsurteil vom 25. Januar 2005 I R 52/03, BFHE 209, 5, BStBl II 2005, 514).

36 ee) Die gleichen revisionsrechtlichen Grundsätze gelten für die Annahme einer vGA aufgrund der Anmietung des Werbebusses. Der erkennende Senat ist an die Wertung des FG zur Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs gebunden, auch wenn eine abweichende Würdigung gleichermaßen möglich oder nahe liegend ist. Jedenfalls widerspricht es weder Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen, dass die Anmietung eines Werbebusses durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, wenn eine Kapitalgesellschaft von ihrem Gesellschafter einen Bus anmietet, der wirtschaftliche Erfolg des durch den Bus beworbenen Produkts in erster Linie aber nicht ihr, sondern einer anderen Gesellschaft der Unternehmensgruppe zukommt. Soweit das FG bei der Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs zudem berücksichtigt hat, dass die Vermieterin des Busses zwar im gleichen Umfang wie die Klägerin am Erfolg des beworbenen Produkts beteiligt war, nicht jedoch an den Kosten, und mit dem Bus als . geworben wurde, ohne dass die Klägerin von diesen Vermietungsumsätzen profitiert hätte, lässt sich daraus, entgegen dem Vorbringen der Klägerin, eine hälftige Reduzierung der vGA nicht zwingend herleiten. Es ist nicht zulässig, einen einzelnen Punkt der tatrichterlichen Angemessenheitsprüfung herauszugreifen, um in revisionsrechtlich beachtlicher Weise die Würdigung der Angemessenheit insgesamt in Frage zu stellen. Vielmehr setzt die Klägerin mit dieser Argumentation wiederum nur ihre Sachverhaltswürdigung an die Stelle der Würdigung des FG.

37 3. Allerdings ist dem FG nicht darin zuzustimmen, dass auf die ermittelte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage ein „gesplitteter" Körperschaftsteuersatz dergestalt anzuwenden ist, dass für den „ausschüttungsfähigen" Teil des zu versteuernden Einkommens der jeweils maßgebliche Ausschüttungssteuersatz und für den restlichen Teil (einschließlich des Betrags der Körperschaftsteuer als nichtabziehbare Ausgabe) der jeweils maßgebliche Thesaurierungssteuersatz greift.

38 Zu Unrecht begründet das FG die Notwendigkeit eines „gesplitteten" Steuersatzes damit, dass sich die im BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 766 dargestellte Berechnungsformel, mittels derer die Vorgaben des EuGH-Urteils in Slg. 2006, I-1831, sowie des Senatsurteils in BFHE 214, 496, BStBl II 2007, 838 umgesetzt werden sollen, beim Vorliegen nichtabziehbarer Betriebsausgaben nicht erklären ließe. Die Formel beruht auf der gesetzlichen Vorgabe für inländische Kapitalgesellschaften, nichtabziehbare Aufwendungen gemäß § 31 Abs. 1 Nr. 4 KStG 1991/1996/1999 in der Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals von den Einkommensteilen abzuziehen, die ungemildert der Körperschaftsteuer unterliegen. Für das Herstellen der Ausschüttungsbelastung (§ 27 KStG 1991/1996/1999) stellt das Anrechnungsverfahren darauf ab, wie hoch das für die Ausschüttung verwendbare Eigenkapital mit Körperschaftsteuer belastet ist. Daraus folgt, dass nach den vom FG herangezogenen Zahlen im „Beispiel 1" des BMF-Schreibens —bezogen auf eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft— unter Berücksichtigung einer Tarifbelastung von 50 % nur ein Betrag von 500 in das EK 50 einzustellen wäre, der sich in Höhe der nichtabziehbaren Betriebsausgaben von 200 auf 300 reduzierte. Nur dieser Betrag von 300 stünde für Zwecke einer Vollausschüttung zur Verfügung. Stellt man die Ausschüttungsbelastung in Höhe von 36 % her, träte bezogen auf den im EK 50 noch vorhandenen Betrag von 300 eine Körperschaftsteuerminderung von 84 (14/50 von 300) ein. Aus der Tarifbelastung abzüglich der Körperschaftsteuerminderung ergäbe sich somit eine Körperschaftsteuer von 416. Zu dem gleichen Ergebnis führt die vom BMF aufgestellte Formel zur Bestimmung des Betriebsstättensteuersatzes bei unterstellter Vollausschüttung. Dem liegt die zutreffende Annahme zugrunde, dass nichtabziehbare Ausgaben Körperschaftsteuer in Höhe ihrer Tarifbelastung binden und damit Ausschüttungsvolumen nicht nur in ihrer Höhe, sondern zusätzlich in Höhe ihrer Tarifbelastung beseitigen, so dass die entsprechenden Beträge nicht mehr für eine Entlastung im Anrechnungsverfahren zur Verfügung stehen (vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, § 31 KStG Rz 45, unter Hinweis auf FG Baden-Württemberg, Außensenate Stuttgart, Urteil vom 20. August 1992 6 K 238/89, EFG 1993, 176). In-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

soweit bewirkt die Formel die unionsrechtlich geforderte Gleichbehandlung von Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger und unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften unter Berücksichtigung der fehlenden Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals jener Betriebsstätten.

39 Ob jedoch die vom BMF in dessen Schreiben in BStBl I 2007, 766 verwendete Formel zur Berechnung des Betriebsstättensteuersatzes nach den Verhältnissen im Streitfall zu zutreffenden Ergebnissen führt, kann der Senat nicht abschließend beurteilen. Das FG hat keine Feststellungen zur Höhe der nichtabziehbaren Betriebsausgaben der Klägerin getroffen. Sein Urteil ist daher aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die noch erforderlichen Feststellungen treffen kann.

40 Sollte sich im zweiten Rechtsgang die Richtigkeit der Vergleichsberechnungen des FA zum anwendbaren Steuersatz bestätigen, bliebe die Klage insoweit ohne Erfolg, da das FA zu Recht den jeweiligen gesetzlichen Körperschaftsteuersatz für beschränkt Steuerpflichtige angewendet hätte. Aus diesem Grund kann nach dem derzeitigen Verfahrensstand auch nicht beurteilt werden, ob sich im Streitfall die vom FG und den Beteiligten aufgeworfene Frage der Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer bei der Bestimmung des Betriebsstättensteuersatzes stellt. Ausgehend von den Berechnungen des FA bliebe die Berücksichtigung der Kapitalertragsteuer insbesondere für die Streitjahre 1997 und 1998 schon deshalb ohne Auswirkung, als nach den Vorgaben im BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 766 für diese Veranlagungszeiträume bei der Berechnung des Steuersatzes keine Kapitalertragsteuer anzusetzen ist.

41 4. Der Senat sieht schließlich in der inländischen Besteuerung der Klägerin weder einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 24 DBA-Niederlande noch gegen die unionsrechtlichen Grundfreiheiten.

42 Einerseits wird durch die Erfassung von Aufwendungen als vGA gerade ein Gleichlauf der Besteuerung inländischer Betriebsstätten und inländischer Tochtergesellschaften bei ausländischen Unternehmern i.S. des Art. 24 Abs. 2 DBA-Niederlande und der unionsrechtlichen Grundfreiheiten erreicht. Darin liegt der Unterschied zu dem von der Klägerin zur Begründung einer Diskriminierung zitierten Senatsurteil vom 8. September 2010 I R 6/09 (BFHE 231, 75). Es besteht auch kein Grund, eine inländische Zweigniederlassung gegenüber einer inländischen Tochtergesellschaft steuerrechtlich zu privilegieren. Die von der Klägerin begehrte Festsetzung der Körperschaftsteuer auf null hinsichtlich verbleibender vGA kommt demzufolge nicht in Betracht.

43 Andererseits stellt die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten nach der Rechtsprechung des EuGH einen Rechtfertigungsgrund für eine etwaige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrages von Nizza zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften —ABlEG— 2002 Nr. C 325, 1, jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union —AEUV— i.d.F. des Vertrages von Lissabon zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01) dar (vgl. EuGH-Urteil vom 25. Februar 2010 C-337/08 „X-Holding B.V.", BFH/NV 2010, 1064), so dass es einer Gesellschaft nicht überlassen werden darf, Aufwendungen nach ihrem Belieben im Mitgliedstaat des ausländischen Stammhauses oder der inländischen Betriebsstätte zu berücksichtigen.

44 Auch aus dem Senatsurteil vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10 (BFHE 232, 476) zur grenzüberschreitenden gewerbesteuerrechtlichen Organschaft kann die Klägerin keine Nichtbesteuerung der vGA herleiten. Mit ihrer Tätigkeit in Deutschland begründet sie unstreitig nach innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Grundsätzen eine Betriebsstätte. Schon darin unterscheidet sich der Streitfall von dem Sachverhalt, der dem Senatsurteil in BFHE 232, 476 zugrunde lag, bei dem es

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

allein über die Betriebsstättenfiktion in § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes 1999, die der Senat für abkommensrechtlich unbeachtlich erkannt hat, zu einer inländischen Besteuerung hätte kommen können.

45 Ebenso wenig kann sich die Klägerin auf die Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABlEG Nr. L 225, 6, berichtigt ABlEG Nr. L 266, 20, nunmehr Richtlinie 2003/123/EG vom 22. Dezember 2003, ABlEG 2004 Nr. L 7, 41) berufen. Ungeachtet des Umstands, dass die Betriebsstätte der Klägerin nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fällt, wären bei einer Tochtergesellschaft der Klägerin in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft die gleichen Rechtsfolgen zu ziehen. Im Übrigen wäre es grundsätzlich Sache des (Ansässigkeits-)Staates der Muttergesellschaft, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (in diesem Sinn für die Körperschaftsteuer vgl. EuGH-Urteile vom 7. September 2004 C-319/02 „Manninen", Slg. 2004, I-7477; vom 12. Dezember 2006 C-374/04 „Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation", Slg. 2006, I-11673; vom 6. März 2007 C-292/04 „Meilicke I", Slg. 2007, I-1835, und vom 30. Juni 2011 C-262/09 „Meilicke II", BFH/NV 2011, 1467).

46 Angesichts dessen besteht kein Anlass, das Verfahren auszusetzen und eine Vorabentscheidung des EuGH einzuholen. Die Auslegung der Niederlassungsfreiheit ist in Anbetracht der gefestigten Spruchpraxis des EuGH nicht zweifelhaft, so dass die Voraussetzungen für eine Vorlage des Streitfalls nach Art. 267 Abs. 3 AEUV nicht erfüllt sind (vgl. zur fehlenden Vorlageverpflichtung bei offenkundiger Rechtslage EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 „C.I.L.F.I.T.", EuGHE 1982, 3415).

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 15.5.2019 - 13 K 2556/15 K,G
FG Mecklenburg-Vorpommern 21.12.2016 - 3 K 272/13
FG Niedersachsen 8.6.2015 - 3 K 72/15
FG Düsseldorf 19.8.2014 - 6 K 2634/11 K,G
BFH 30.1.2013 - II R 6/12
FG Münster 11.12.2012 - 13 K 125/09 F
BFH 14.11.2012 - XI R 8/11
FG Brandenburg 9.12.2009 - 12 K 8172/06 B, 12 K 8174/06 B

Fundstelle(n):
BFH/NV 2012 S. 271 Nr. 2
DStZ 2012 S. 94 Nr. 4
EStB 2012 S. 56 Nr. 2
GmbH-StB 2012 S. 69 Nr. 3
GmbHR 2012 S. 223 Nr. 4
HFR 2012 S. 406 Nr. 4
IStR 2012 S. 8 Nr. 11
NWB JAAAD-99014

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.