

# Urteil vom 09. August 2023, I R 54/19

## Einkünftekorrektur bei Produktionsverlagerung auf eine Schwestergesellschaft im Ausland

ECLI:DE:BFH:2023:U.090823.IR54.19.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 1 S 1, AStG § 1 Abs 1 S 3, AStG § 1 Abs 1 S 4, AStG § 1 Abs 3 S 4, AStG § 1 Abs 3 S 5, AStG § 1 Abs 3 S 9, FVerlV § 1 Abs 1 S 2, FVerlV § 1 Abs 2 S 1, KStG § 8 Abs 3 S 2

vorgehend FG München, 26. November 2019, Az: 6 K 1918/16

## Leitsätze

1. § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes (AStG) tritt gegenüber anderen Einkünftekorrekturvorschriften (hier: § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) grundsätzlich zurück und kommt nur dann und insoweit zur Anwendung, als die andere Norm in geringerem Umfang Einkünftekorrekturen anordnet (§ 1 Abs. 1 Satz 3 beziehungsweise 4 AStG).
2. Eine Gesamtbetrachtung einzelner Geschäftsvorfälle (hier: Materiallieferungen sowie rückläufige Erwerbe des bearbeiteten Materials) 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 zu bearbeitenden Materialien zum Einstandspreis an das Produktionsunternehmen verkauft und nach Bearbeitung zurückkauft.
4. § 1 Abs. 1 Satz 2 der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) setzt voraus, dass die Funktion ein organischer Teil eines Unternehmens ist, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss. Dies setzt voraus, dass die Produktion für einen Kunden als eigenständige Produktion im Unternehmen und damit als organischer Teil des Unternehmens angesehen werden kann.
5. Der Einbezug von Plankosten ist am ehesten geeignet, der bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen anzuwendenden sogenannten ex-ante-Betrachtung (s.a. § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG) Rechnung zu tragen.
6. Zur Berücksichtigung von Standortvorteilen ist zunächst der Umfang der Standortvorteile zu bestimmen und anhand der jeweiligen Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen eine Aufteilung vorzunehmen.

## Tenor

Auf die Revisionen der Klägerin und des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 26.11.2019 - 6 K 1918/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

**1** Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, entwickelt, produziert und vertreibt

Produkte auf dem Gebiet der Trenn- und Zerspantechnik. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin ist K.

- 2 Im Jahr 2007 gründete K als Alleingesellschafter in der Föderation von Bosnien und Herzegowina (BIH) die C D.o.o. (C), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Geschäftsführer er wurde. C ist ausschließlich auf dem Gebiet der Trenn-, Schleif- und Zerspantechnik (Drehen/Fräsen) tätig und stellt auch Fertig- und Halbfertigprodukte her (Aufnahme der Produktion im Jahr 2008). Für den Zeitraum von fünf Jahren erhielt C in BIH eine "Tax Holiday". Die Finanzierung der Standortgründung erfolgte durch die Klägerin. Diese entsandte zudem zwei Mitarbeiter, die das Personal der C in BIH schulten. Ab April 2012 arbeitete ein Mitarbeiter der Klägerin in BIH, der die Fertigung der C leitete; die Personalkosten trug C.
- 3 Die Gründung der C war nach der Darlegung der Klägerin eine Reaktion auf die wirtschaftliche Situation als Automobilzulieferer im Jahr 2006 am Standort Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Der überwiegende Teil ihrer Verkaufsartikel unterlag einer mehrstufigen Fertigung, die verschiedene Kombinationen von Fertigungsverfahren umfassen konnte. Insbesondere bei den arbeitszeitintensiven Fertigungsverfahren (Trennschleifen, Drehen, Fräsen) sei man aufgrund des hohen Lohnniveaus nicht mehr wettbewerbsfähig gewesen. Gute Deckungsbeiträge aus den Hightech-Verfahren (Adiabatisches Trennen, Doppelplanschleifen) mussten in zunehmendem Maße die Verluste der lohnintensiven Verfahren subventionieren. Einzelne Fertigungsstufen konnten aus Zertifizierungs- und Geheimhaltungsgründen indes nicht an externe Produzenten vergeben werden. Zudem hätte bei einer Fremdvergabe auch die Gefahr bestanden, dass eine Drittfirma das Know-how der Klägerin abschöpft und sodann das Geschäft mit dem Kunden der Klägerin übernimmt. Außerdem mussten die lohnkostenintensiven Arbeiten zum Teil auch eine oder mehrere Fertigungsstufen der Hightech-Verfahren abdecken, so dass bei einer Fremdvergabe auch dieses Geschäft gefährdet gewesen wäre. Daher habe man die lohnintensiven Fertigungsprozesse nach BIH ausgegliedert. Dort habe es unter anderem deutschsprachiges Personal mit der nötigen Fachkunde, geringe Zölle und ein geringes Wechselkursrisiko gegeben. C übernahm in diesem Zusammenhang Funktionen in den Prozessen Produktion, Qualitätssicherung und unterhielt eine kleine Verwaltungseinheit.
- 4 Die Klägerin belieferte C mit dem zur Produktion benötigten Material. Die Lieferungen wurden zivilrechtlich als Materialverkäufe abgewickelt. Die Klägerin erhielt als Gegenleistung ihre Einstandspreise ohne Verrechnung von Gewinnzuschlägen beziehungsweise Handling Fees/Provisionen. Diese Abwicklung (Materialeinkauf und Lieferung an C) beruhte darauf, dass die Klägerin günstigere Einkaufspreise als C erzielen konnte.
- 5 Die von der Klägerin in Auftrag gegebenen Arbeiten führte C mit dem gekauften Material und ihrem Personal aus. Alsdann verkaufte C die Produkte an die Klägerin; zum Teil wurden die Produkte unmittelbar von C an die Endkunden der Klägerin geliefert, zum Teil wurden sie von der Klägerin oder von Drittfirmen weiterbearbeitet. Die Klägerin ermittelte die Verrechnungspreise für die von ihr gekauften Produkte anhand einer "Deckungsbeitragsrechnung".
- 6 Bis zum Jahr 2012 nahm die Klägerin alle von C in BIH hergestellten Produkte ab. Ab 2013 erzielte C eigene Umsätze mit der Fremdfirma P. Dabei handelte es sich um einen früheren Kunden der Klägerin. Da diese bei einer Produktion in Deutschland dem Kunden P keine konkurrenzfähigen Preise anbieten konnte, übernahm C die Aufträge und belieferte P mit den von ihr hergestellten Produkten. Einen eigenen Vertrieb hatte C in den Jahren 2011 bis 2013 (Streitjahre) nicht.
- 7 Für die Streitjahre wurde die Klägerin zunächst erklärungsgemäß unter anderem auf Basis ihrer Deckungsbeitragsrechnung veranlagt. Im Rahmen einer Außenprüfung unter Beteiligung eines Fachprüfers für Auslandsbeziehungen ging dieser davon aus, dass die Verlagerung von Funktionen und Risiken auf C in den Jahren 2007/2008 dem Grunde nach den Tatbestand einer Funktionsverlagerung erfülle. Da lediglich eine Routinefunktion übertragen worden sei, habe die Klägerin die Funktionsverlagerung aber zu Recht ohne Bezahlung eines besonderen Entgelts durchgeführt.
- 8 Im Hinblick auf die Warenkäufe der Klägerin von C seien die durch die Deckungsbeitragsrechnung ermittelten Verrechnungspreise nicht der Besteuerung zugrunde zu legen, vielmehr müssten einkommenserhöhend verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) angesetzt werden. Aufgrund einer Funktions- und Risikoanalyse kam der Fachprüfer zu dem Ergebnis, C sei aus den nachfolgenden Gründen ein sogenannter Lohnfertiger:

- Die Klägerin nehme den Großteil der Produktion ab;

- die Klägerin habe die Disposition über die in BIH hergestellten Produkte inne und bestimme, welche Fertigungsschritte die Schwestergesellschaft wie auszuführen habe;
  - die Klägerin beschaffe die zur Produktion erforderlichen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, die lediglich aus zolltechnischen Gründen an den Lohnfertiger fakturiert würden;
  - C sei als eigenständiges Unternehmen nicht lebensfähig;
  - C sei nur relativ geringen unternehmerischen Risiken ausgesetzt.
- 9** Aufgrund der Freistellung der C von wesentlichen Risiken vertrat der Fachprüfer die Ansicht, dass für die Verrechnungspreisermittlung die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden sei. Dabei ging er von einem Gewinnaufschlagsatz von 12 % aus, wobei er das von der Klägerin fakturierte Material (sowie angefallene Schrotterlöse) nicht in die Kostenbemessungsgrundlage einbezog. Für das Streitjahr 2013 berücksichtigte er, dass der Kunde P ausschließlich Verträge mit C abgeschlossen hatte, und kürzte die Kostenbemessungsgrundlage um die entsprechenden Kosten.
- 10** Die Frage, ob für die Materialverkäufe der Klägerin an C fremdübliche Kaufpreise vereinbart wurden, griff der Fachprüfer nur die Materialverkäufe auf, die dazu dienten, dass C Produkte für P herstellen konnte. Fremdüblich sei bei eigenen Materialkosten der Klägerin von ... € ein Gemeinkostenzuschlag und ein Gewinnaufschlagsatz in Höhe von jeweils 5 % (für 2013: weitere vGA von ... € [2 x ... €]). Da der Gewinn der C aus dem Geschäft mit P eine Vergütung für eine Routinefunktion darstelle, sah der Prüfer davon ab, eine vGA wegen der Übertragung des Kunden P von der Klägerin auf C anzusetzen.
- 11** Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) übernahm die Prüfungsfeststellungen und erließ unter dem 18.09.2015 entsprechend geänderte Bescheide für die Streitjahre. Der Einspruch blieb hinsichtlich der aufgezeigten Punkte ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 17.06.2016).
- 12** Während des finanzgerichtlichen Verfahrens reichte die Klägerin weitere Unterlagen ein, aus denen hervorging, dass C die Frachtkosten für die Materiallieferungen, die zur Durchführung des Geschäfts mit P angefallen waren, getragen hatte. Das FA nahm aufgrund dieser Unterlagen an, bei der Ermittlung der vGA aus diesen Materiallieferungen sei der bisher angesetzte Gemeinkostenzuschlag von 5 % nicht gerechtfertigt und erließ unter dem 02.01.2017 entsprechend geänderte Bescheide für 2013.
- 13** Die Klage hatte lediglich insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) im Rahmen des Fremdvergleichs durch Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zugunsten der Klägerin die Standortvorteile der C höher bewertete als das FA (Gewinnaufschlagsatz nun 17 %). Das FG hat die Bescheide zu den Streitjahren 2012 und 2013 entsprechend geändert; zum Streitjahr 2011 ist eine Änderung unterblieben, weil das FG eine Saldierung mit einem sich zugunsten der Klägerin auswirkenden anderweitigen Fehlers der betreffenden Bescheide vorgenommen hat (FG München, Außensenate Augsburg, Urteil vom 26.11.2019 - 6 K 1918/16, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 764). Sowohl die Klägerin als auch das FA haben gegen das FG-Urteil Rechtsmittel eingelegt.
- 14** Die Klägerin macht mit ihrer Revision insbesondere die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Körperschaftsteuerbescheide für 2011 sowie 2012, die Gewerbesteuermessbescheide für 2011 sowie 2012, sämtlich in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.06.2016, sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2013 und den Gewerbesteuermessbescheid 2013 jeweils vom 02.01.2017, dahingehend abzuändern, dass die in den genannten Bescheiden festgesetzte Hinzurechnung in Gestalt der vGA für die Jahre 2011 in Höhe von ... €, 2012 in Höhe von ... € und 2013 in Höhe von ... € entfallen.
- 15** Das FA macht die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben, die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 16** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten, ohne einen Antrag zu stellen.

## Entscheidungsgründe

...

- 17** Das Rechtsmittel des FA ist ungeachtet der Bezeichnung als "Anschlussrevision" in der innerhalb der Revisionsfrist beim Bundesfinanzhof (BFH) eingegangenen Revisionsschrift vom 30.12.2019 eine selbständige Revision des durch das angefochtene Urteil (im Hinblick auf die Teilstattgabe) beschwerten FA. Das folgt aus dem ausdrücklichen Hinweis des FA auf eine (nachzureichende) Begründung der "Revision" in einem gesonderten Schriftsatz sowie der Bitte, die Frist nach § 120 Abs. 2 FGO zu verlängern.

III.

- 18** Die Revisionen der Klägerin und des FA sind begründet. Sie führen zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der von der Vorinstanz durchgeführte Fremdvergleich zur Ermittlung der Verrechnungspreise für den Erwerb bearbeiteter Produkte von C durch die Klägerin ist nicht frei von Rechtsfehlern. Er ist nach Maßgabe der Entscheidungsgründe erneut vorzunehmen. Unter Beachtung des sogenannten Verböserungsverbots wird das FG auch zu prüfen haben, ob mit Blick auf die Verlagerung des Kunden P auf C (Übertragung der Kundenbeziehung) eine vGA anzusetzen ist.
- 19** 1. Die Vorinstanz hat den einkommens- und gewerbeertragserhöhenden Ansatz von vGA wegen der Höhe der von der Klägerin bezahlten Preise für den Erwerb der von ihrer Schwestergesellschaft C bearbeiteten Produkte ohne Rechtsfehler nach Maßgabe eines Fremdvergleichs durchgeführt.
- 20** a) Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) mindern vGA das Einkommen der Kapitalgesellschaft (und in der Folge auch den Gewerbeertrag, § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung) nicht. Unter einer vGA ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats seit Urteil vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z.B. Senatsurteil vom 22.02.2023 - I R 27/20, BFHE 280, 55, BStBl II 2023, 840, m.w.N.).
- 21** b) Der sachliche Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist nicht davon berührt, dass es im Streitfall um eine grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen geht und folglich auch der Tatbestand der Einkünftekorrekturvorschrift des § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen in der für die Streitjahre geltenden Fassung (Außensteuergesetz --AStG--) angesprochen ist. Der Senat hat zwar in seinem Urteil vom 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16) (BFHE 268, 1) unter Hinweis auf den Wortlaut des § 1 Abs. 1 AStG ("unbeschadet anderer Vorschriften") dahin erkannt, dass der Regelung in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kein Vorrang gegenüber der Regelung des § 1 Abs. 1 AStG zukommt, dass beide Vorschriften vielmehr "[einander] überlagern". Die Entscheidung ist jedoch zu § 1 Abs. 1 AStG i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16.05.2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) ergangen. § 1 Abs. 1 AStG ist indessen durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStRefG 2008) vom 14.08.2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --und damit für die Streitjahre-- um einen Satz 3 (für 2011, 2012) beziehungsweise Satz 4 (für 2013) ergänzt worden, wonach "die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen" sind. Dies ist dahin zu verstehen, dass § 1 Abs. 1 AStG gegenüber anderen Einkünftekorrekturvorschriften (hier § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) grundsätzlich zurücktritt und nur dann (subsidiär) zur Anwendung kommt, wenn die andere Norm Berichtigungen nur in einem geringeren Umfang zulässt. Damit ist § 1 Abs. 1 AStG nur dann und nur insoweit anzuwenden, als mit dieser Rechtsgrundlage eine weiterreichende Einkünftekorrektur ausgelöst wird (so im Ergebnis auch z.B. Ditz/Wassermeyer in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl., Rz 2.202; Kraft in Kraft, AStG, 2. Aufl., § 1 Rz 20; Kaminski in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, § 1 AStG Rz 14; Hofacker in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl., § 1 AStG Rz 46; Brandis/Heuermann/Pohl, § 1 AStG Rz 18). Diese Auslegung, der auch die Finanzverwaltung folgt (BMF-Schreiben vom 06.06.2023 - Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG, BStBl I 2023, 1093, Rz 1.3 und

1.4), wird durch die Gesetzesmaterialien bestätigt, in denen ausgeführt wird, dass "Berichtigungen nach Satz 1 andere Regelungen ..., die unverändert grundsätzlich Vorrang haben, ergänzen" (BTDrucks 16/4841, S. 85).

- 22** c) Nach der Rechtsprechung des Senats gelten für den Fremdvergleich im Rahmen der vGA im Grundsatz keine anderen Maßgaben als im Rahmen des § 1 Abs. 1 AStG (Senatsurteile vom 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16), BFHE 268, 1; vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678). Für die Rechtslage der Streitjahre --nach Einfügung des § 1 Abs. 3 AStG i.d.F. des UntStRefG 2008 (sogenannter erweiterter Fremdvergleich)-- kann jedoch der Prüfungsmaßstab voneinander abweichen, was für jeden einzelnen Geschäftsvorfall gesondert zu prüfen ist.
- 23** d) Das in den Streitjahren geltende Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Sozialistischen Föderativen Republik Jugoslawien zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 26.03.1987 --DBA-Jugoslawien-- (BGBl II 1988, 745, BStBl I 1988, 373), dessen unveränderte Fortgeltung Deutschland und BIH am 13.11.1992 (BGBl II 1992, 1196) vereinbart haben, hindert weder die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG noch des § 1 Abs. 1 AStG in der vorliegenden Konstellation. Dass Art. 10 DBA-Jugoslawien --im Kern mit Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen übereinstimmend-- eine am Fremdvergleich orientierte Korrektur der von der Klägerin und C vereinbarten Entgelte (unabhängig von der konkret anwendbaren nationalen Rechtsgrundlage) gestattet, ist zwischen den Beteiligten nicht im Streit und bedarf keiner weiteren Erläuterungen.
- 24** e) Ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die zwischen der Klägerin und C tatsächlich vereinbarten Preise für die Erwerbe bearbeiteter Produkte von denjenigen abweichen, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären, ist eine tatsächliche Frage, deren Beantwortung im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG obliegt.
- 25** aa) Die Tatsacheninstanz muss den maßgeblichen Fremdvergleichspreis unter Berücksichtigung aller Umstände des konkreten Einzelfalls ermitteln, wobei auch eine Schätzung gemäß § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung zugelassen ist. Die Entscheidung darüber, wie der Fremdvergleich im Einzelfall durchzuführen ist, obliegt grundsätzlich dem FG (z.B. Senatsurteile vom 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16), BFHE 268, 1; vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678, jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung). Dieses muss bei der Ermittlung des "fremdüblichen" Preises allerdings beachten, dass es für die betreffende Leistung in aller Regel nicht "den" Fremdvergleichspreis geben wird, vielmehr jeder Preis im Rahmen einer bestimmten Bandbreite fremdvergleichsgerecht sein wird. In einem solchen Fall ist bei der Berechnung der vGA von dem für den Steuerpflichtigen günstigsten Vergleichspreis auszugehen (z.B. Senatsurteil vom 17.10.2001 - I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171). Dies gilt im Grundsatz auch bei der Anwendung von § 1 Abs. 1 AStG, wobei sich allerdings hier eine Einengung der Bandbreite nach Maßgabe des § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG ergeben kann, die zu einer weitergehenden Berichtigung führen könnte. Davon abgesehen kann die vom FG angestellte Würdigung jedoch im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist dies nicht der Fall, muss sie auch dann Bestand haben, wenn sich aus den vom FG vorgefundenen tatsächlichen Umständen gleichermaßen andere Beträge hätten ableiten lassen (z.B. Senatsurteile vom 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16), BFHE 268, 1; vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678, jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 26** bb) Zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise im Rahmen von Lieferungs- und sonstigen Leistungsverhältnissen zwischen verbundenen Unternehmen werden vorrangig die sogenannten transaktionsbezogenen Standardmethoden --Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode-- angewendet (z.B. Senatsurteile vom 27.11.2019 - I R 40/19 (I R 14/16), BFHE 268, 1; vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678, jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung). Dabei ist die im Einzelfall geeignetste Methode diejenige, mit der der Fremdvergleichspreis im konkreten Einzelfall mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit seiner Richtigkeit ermittelt werden kann (z.B. Senatsurteile vom 17.10.2001 - I R 103/00, BFHE 197, 68, BStBl II 2004, 171; vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678; ebenso Tz. 2.2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom September 2022, abgedruckt als Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 06.06.2023 - Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG, BStBl I 2023, 1093). Für Veranlagungszeiträume ab 2008 --und damit für die Streitjahre-- ordnet § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG den Vorrang der Standardmethoden für den Anwendungsbereich der Korrekturvorschrift des § 1 Abs. 1 AStG ausdrücklich an.
- 27** 2. Die Ermittlung der Fremdvergleichspreise für die verfahrensgegenständlichen Erwerbe bearbeiteter Produkte wird diesen (durch § 1 AStG im Streitfall nicht modifizierten) allgemeinen Maßgaben im Rahmen der vGA-Bemessung nicht gerecht.

- 28** a) Das FG hat zur Ermittlung der fremdvergleichskonformen Preise für die Erwerbe bearbeiteter Produkte von C an die Klägerin die Kostenaufschlagsmethode gewählt. Zur Methodenwahl hat es ausgeführt, dass die Kostenaufschlagsmethode als Standardmethode bei der Lohnfertigung verwendet werde. Das FA habe diese Methode zu Recht angewendet, da eine andere Methode, die zu realitätsnäheren Ergebnissen führe, nicht ersichtlich sei. Allerdings hätten weder uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (zum Beispiel unter Fremden übliche Verkaufspreise, Bruttomargen oder Kostenaufschlagsätze) noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festgestellt werden können. Weitere Ermittlungsmöglichkeiten seien von keinem Beteiligten vorgetragen worden und auch nicht ersichtlich, so dass § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG anzuwenden sei. Nach dieser Vorschrift habe der Steuerpflichtige für seine Einkünfteermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich vorzunehmen. Nicht ausreichend berücksichtigt seien (bei dem vom FA vorgenommenen Gewinnaufschlagsatz von 12 %) die Standortvorteile der C. Da die Klägerin nur durch eine Auslandsproduktion Gewinne habe erzielen können, sei sie darauf angewiesen, dass eine ausländische Firma mit ihr zusammenarbeite. Ein fremder Geschäftsführer der C hätte diese Abhängigkeit der Klägerin geltend machen können, denn die Klägerin hätte gegebenenfalls einen anderen qualitativ und kostenmäßig gleichwertigen Vertragspartner suchen müssen. Man halte daher einen Gewinnaufschlagsatz von 17 % für geboten. Bei der Berechnung der Kostenbasis sei der Ansatz der Materialkosten nicht gerechtfertigt. Denn ansonsten wäre der gebotene Vorteilsausgleich aufgrund der verbilligten Materiallieferungen nicht mehr sichergestellt. Ein ordentlicher Geschäftsführer würde nicht verbilligt Material an einen Dritten liefern, um dem Dritten aus dem Verkauf von bearbeiteten Produkten an ihn selbst einen Gewinn zu ermöglichen.
- 29** b) Die Erwägungen des FG zur Methodenwahl sind nicht frei von Rechtsfehlern; insbesondere leidet die Bemessung des Gewinnaufschlagsatzes von 17 % an einem inhaltlichen Mangel.
- 30** aa) Soweit das FG die von der Klägerin vorgelegte Ermittlung der Verrechnungspreise anhand einer Deckungsbeitragsrechnung (basierend auf Wertschöpfungsanalysen) als nicht geeignete Methode zur Bestimmung von Fremdvergleichspreisen (im Sinne einer geschäftsvorfallbezogenen Angemessenheitsanalyse) angesehen hat, hält dies einer revisionsrechtlichen Prüfung stand. Die Würdigung der Vorinstanz, dass der Deckungsbeitragsrechnung keine individuelle, geschäftsvorfallbezogene Fremdvergleichsprüfung zu entnehmen ist, ist weder in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen noch verstößt sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze. Der Senat ist an diese Würdigung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 31** bb) Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode auf die gekauften Produkte durch das FG ist methodisch nicht zu beanstanden. Zwar ist die Preisvergleichsmethode die Grundmethode zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise, weil sie unmittelbar zur Feststellung des Vergleichspreises führt (z.B. Senatsurteil vom 18.05.2021 - I R 4/17, BFHE 273, 440, BStBl II 2023, 678, m.w.N. aus der Literatur). Sind allerdings konkrete Vergleichswerte, aus denen der Fremdvergleich abgeleitet werden kann, nicht feststellbar, ist eine andere Verrechnungspreismethode heranzuziehen.
- 32** cc) Bei der Kostenaufschlagsmethode handelt es sich um eine Standardmethode, die regelmäßig bei der Lohnfertigung verwendet wird (Ditz/Kluge in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl., Rz 6.31; Ditz in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 1631; ähnlich Elbert/von Jesche in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Aufl., Kap. N Rz 543; s.a. Tz. 2.60 sowie 7.40 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom September 2022, abgedruckt als Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 06.06.2023 - Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG, BStBl I 2023, 1093, die von der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode als am besten geeignete Methode ausgehen). Die Qualifikation der C als Lohnfertiger durch das FG ist im Revisionsverfahren bindend.
- 33** aaa) Die tatrichterlichen Feststellungen des FG gehen dahin, dass die Klägerin das zur Produktion benötigte Material an C geliefert und jedenfalls bis 2012 alle von C hergestellten Produkte abgenommen hat, C in den Streitjahren keinen eigenen Vertrieb hatte und der Kundenstamm als wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut bei der Klägerin verblieben war.
- 34** bbb) Eine tatrichterliche Würdigung des FG ist im Revisionsverfahren nur daraufhin überprüfbar, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt. Ist dies nicht der Fall, ist der BFH auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung gleichermaßen möglich oder naheliegend ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 13.07.2021 - I R 16/18, BFHE 274, 36, BStBl II 2022, 119, Rz 26).

- 35** ccc) So liegt der Fall hier. Das FG hat seine Feststellungen maßgeblich darauf gestützt, dass C mit Blick auf die Kosten der Materiallieferungen kein wesentliches Absatzrisiko (im Urteil als "Verkaufsrisiko" bezeichnet) getragen hat. Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegenhalten, das Risiko bestehe, weil über die jeweiligen Materiallieferungen beziehungsweise -erwerbe jeweils einzelvertragliche Schuldgeschäfte abgeschlossen worden seien und es deshalb an einer langfristigen Abnahmeverpflichtung beziehungsweise -garantie zwischen C und der Klägerin fehle. Denn dieses Vorbringen lässt unberücksichtigt, dass die Vorinstanz offensichtlich von einer faktischen Abnahmeverpflichtung beziehungsweise -garantie (vgl. hierzu z.B. Ditz/Kluge in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl., Rz 6.17, 6.27) ausgegangen ist. Dieser Schluss ist nach Auffassung des Senats naheliegend, zumindest jedoch möglich. Ein Verstoß gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze ist nicht ersichtlich.
- 36** dd) Soweit die Vorinstanz davon ausgegangen ist, dass die Materiallieferungen der Klägerin an C untrennbar mit den Erwerben des von C bearbeiteten Materials durch die Klägerin verbunden sind und deshalb eine Trennung der zusammengehörenden Vorgänge dem wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens nicht gerecht würde, ist dies revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dieser Schluss ist insbesondere im Hinblick darauf, dass die Klägerin nach den Feststellungen des FG das zur Produktion erforderliche Material für C beschafft hat und diese im Hinblick auf die Beschaffung des Materials keine nennenswerten Funktionen und Risiken ausgeübt hat, nach Auffassung des Senats naheliegend und jedenfalls möglich. Dies gilt unabhängig davon, dass der Gesetzgeber ab dem Jahr 2013 eine zusammenfassende Betrachtung von Geschäftsvorfällen nach § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG gesetzlich geregelt hat.
- 37** ee) Ausgehend von der Annahme der Vorinstanz, dass im Streitfall eine faktische Abnahmeverpflichtung beziehungsweise -garantie bestanden hat, ist in diesem Zusammenhang revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass die Kosten für die beigestellten Materialien nicht in die Kostenbasis einbezogen worden sind. Dies ergibt sich bereits daraus, dass --auch wenn C zivilrechtlich Eigentum am Material erworben hat-- ein eigener Wertschöpfungsbeitrag der C als reines Produktionsunternehmen, das keinerlei Funktionen insbesondere im strategischen Beschaffungsprozess (z.B. Auswahl der Lieferanten, Verhandlung von Preisen, Bestimmung der Qualität, Ermittlung der Menge, Verhandlung der Lieferkonditionen etc.; vgl. hierzu auch Neumann/Stollenwerk, Der Betrieb --DB-- 2023, 1054) ausgeübt hat, nicht feststellbar ist. Es handelt sich damit bei den Materialkosten nicht um wertschöpfende Kosten, die in die Kostenbemessungsgrundlage bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode einzubeziehen wären (im Ergebnis ebenso Elbert/von Jesche in Vögele/Borstel/Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Aufl., Kap. N Rz 543; BMF-Schreiben vom 13.10.2010 - Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, BStBl I 2010, 774, Rz 207; ähnlich Neumann/Stollenwerk, DB 2023, 1054).
- 38** ff) Soweit die Vorinstanz im Rahmen der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode davon ausgegangen ist, dass ein hypothetischer Fremdvergleich nach § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG vorzunehmen sei, versteht der Senat dies dahin, dass das FG lediglich eine Schätzung des Gewinnaufschlagsatzes vorgenommen hat. Einen methodischen Fehler, wie vom beigetretenen BMF angenommen, vermag der Senat darin nicht zu erkennen. Hiergegen spricht insbesondere, dass das FG zwar den hypothetischen Fremdvergleich als anzuwendende Methode genannt, aber tatsächlich weder einen Einigungsbereich (Mindestpreis des Leistenden, Höchstpreis des Leistungsempfängers) noch die jeweiligen Gewinnerwartungen auch nur annäherungsweise ermittelt hat. Vielmehr hat es im Ergebnis lediglich den Gewinnaufschlagsatz des FA, korrigiert um eine stärkere Berücksichtigung von Standortvorteilen der C, im Schätzungswege übernommen.
- 39** gg) Die vom FG im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode durchgeführte Schätzung des Gewinnaufschlagsatzes auf 17 % leidet allerdings an inhaltlichen Mängeln.
- 40** aaa) Für den Senat ist schon nicht ersichtlich, dass das FG bei der Bestimmung des Gewinnaufschlagsatzes in ausreichendem Maße eigene Schätzungserwägungen angestellt hat. Im Ergebnis hat das FG den Gewinnaufschlagsatz des FA von 12 % (Grundaufschlag von 10 % und zusätzlich 2 % für Standortvorteile) übernommen und einen zusätzlichen Aufschlagsatz von 5 % für bislang nicht ausreichend berücksichtigte Standortvorteile der C hinzugefügt. Nicht nachvollziehbar ist bereits, dass das FG den Grundaufschlagsatz des FA im Ausgangspunkt übernommen hat, obwohl es ersichtlich davon ausgegangen ist, dass die Hinweise des FA auf einige Presse- und Internetartikel den Ansprüchen für einen Fremdvergleich nicht genügen.
- 41** bbb) Den Akten ist auch zu entnehmen, dass der Fachprüfer den Grundaufschlagsatz von 10 % mit "allgemeiner Erfahrung" begründet (Bericht des Fachprüfers über die Prüfung der Auslandsbeziehungen, Seite 4) und das FA dazu auf "Internetrecherchen ... der erzielbaren Kostenaufschläge in der KFZ-Zuliefererbranche" (Einspruchsentscheidung

vom 17.06.2016, Seite 10) verwiesen hat. Durch das FA wurde im finanzgerichtlichen Verfahren ergänzend vorgetragen (Schriftsatz vom 07.10.2016), dass aufgrund von Internetrecherchen (Artikel der Automobilwoche vom 10.04.2015 und der Automobil-Industrie vom 09.04.2014 sowie der Wirtschaftswoche vom 07.07.2016) Fremdvergleichswerte für die Branche der Automobilzulieferer ermittelt worden seien. Danach würde sich der Mittelwert der erzielbaren Aufschläge im Prüfungszeitraum bei rund 5,5 % bewegen. Es könne dabei von einer Bandbreite von rund 2 % bis rund 10 % ausgegangen werden. Allerdings lässt sich diesen Darlegungen eine Auseinandersetzung beispielsweise mit der Frage, welche Unternehmen, welcher Größenordnung, aus welchem Bereich der Automobilzulieferbranche Gegenstand der den Presseartikeln zugrunde liegenden Studien waren, welche Funktionen und Risiken diese Unternehmen ausgeübt und auf welchen Märkten sie agiert haben, nicht ansatzweise entnehmen. Der Senat kann damit den Kostenaufschlagsatz zwar dem Grunde, nicht aber der Höhe nach nachvollziehen. Das FG hätte begründen müssen, woraus sich im Fall der Klägerin angesichts der von ihr übernommenen Funktionen und Risiken ein Grundaufschlagsatz von 10 % rechtfertigt.

- 42 3. Im Ergebnis zutreffend hat die Vorinstanz die Verlagerung des Kunden P auf C nicht als Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG eingestuft. Allerdings hat das FG nicht geprüft, ob eine etwaige vGA hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung eines möglichen Wirtschaftsguts (hier: Kundenbeziehung zu P), die vom Fachprüfer erwogen ("Lizenzgebühr?"), aber letztlich in seinem Bericht nicht berücksichtigt worden ist, anzusetzen ist.
- 43 a) Wird eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken und der mitübertragenen oder überlassenen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile verlagert und können keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte für diese Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) festgestellt werden (§ 1 Abs. 3 Satz 5 AStG), hat der Steuerpflichtige das Transferpaket zu bewerten (§ 1 Abs. 3 Satz 9 AStG). Nach der Begriffsbestimmung in § 1 Abs. 2 Satz 1 der Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung) vom 12.08.2008 (BGBl I 2008, 1680, BStBl I 2009, 34) in der für die Streitjahre geltenden Fassung (FVerlV) liegt eine Funktionsverlagerung im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG vor, wenn das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird.
- 44 b) Ausgehend von der Annahme, die Konjunktion "und dadurch" in § 1 Abs. 2 Satz 1 FVerlV sei dahingehend zu verstehen, dass eine kausale Beziehung zwischen der Funktionseinschränkung beim abgebenden und der Funktionsausübung beim aufnehmenden Unternehmen vorliegen müsse (vgl. hierzu Sommer/Kundt/Cockx, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2020, 246, 250; Haverkamp/Meinert, Die Unternehmensbesteuerung 2020, 689), hat das FG eine Funktionsverlagerung im Streitfall abgelehnt, da die Funktionseinschränkung durch die Markt- beziehungsweise Wettbewerbssituation der Klägerin (kein Angebot wettbewerbsfähiger Preise möglich) ausgelöst worden sei. Der Senat hat Zweifel, ob er diesem Normverständnis des FG folgen könnte, da für die Tatbestandsverwirklichung einer Funktionsverlagerung zunächst unerheblich ist, ob die Funktion im Inland zukünftig uneingeschränkt weiter ausgeübt werden könnte. Im Rahmen des Fremdvergleichs ist lediglich von Bedeutung, ob ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, für das inländische Steuersubstrat (Funktion als Ganzes) ein Entgelt zu bezahlen. Reserveursachen spielen angesichts dieses Telos des § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG (BTDrucks 16/4841, S. 84) für die Verwirklichung des Tatbestandes keine Rolle und können allenfalls für die Preisbestimmung relevant sein (ebenso BMF-Schreiben vom 13.10.2010 - Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, BStBl I 2010, 774, Rz 20).
- 45 Der Senat muss diese Rechtsfrage jedoch nicht abschließend entscheiden, da im Streitfall bereits keine Funktion im Sinne von § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG übertragen worden ist. Denn § 1 Abs. 1 Satz 2 FVerlV setzt voraus, dass die Funktion ein organischer Teil eines Unternehmens ist, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss. Es ist weder vorgetragen noch für den Senat ersichtlich, dass die Produktion für den Kunden P als eigenständige Produktion im Unternehmen der Klägerin und damit als organischer Teil angesehen werden kann (s. allgemein Ditz/Greinert in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 1209; a.A. wohl BMF-Schreiben vom 13.10.2010 - Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BStBl I 2010, 774, Rz 16).
- 46 Die Vorinstanz hätte allerdings prüfen müssen, ob ein fremder Dritter ein Entgelt für die Übertragung der Kundenbeziehung zu P verlangt hätte. Überlässt eine Gesellschaft ihrer Schwestergesellschaft eine bestehende

Geschäftsbeziehung zu einem Kunden und verzichtet damit auf zukünftige Gewinne aus der Geschäftsbeziehung, kann darin eine vGA liegen (Überlassung einer Geschäftschance, vgl. Senatsurteil vom 30.08.1995 - I R 155/94, BFHE 178, 371; Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 850a ff.; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 1220 ff., 1224; Brandis/Heuermann/Rengers, § 8 KStG Rz 776 ff.).

- 47** 4. Unbegründet ist die Revision der Klägerin im Hinblick auf den vGA-Ansatz für die Materialverkäufe der Klägerin an C zur Abwicklung deren Geschäfts mit dem Kunden P. Ohne Rechtsfehler hat die Vorinstanz bei der Ermittlung der fremdvergleichskonformen Preise einen Aufschlagsatz von 5 % auf die Einkaufspreise der Klägerin angesetzt.
- 48** a) Das FG hat zur Ermittlung der fremdvergleichskonformen Preise für diese Materialverkäufe der Klägerin an C die Preisvergleichsmethode gewählt. Zur Methodenwahl hat es ausgeführt, dass die Einkaufspreise der Klägerin bekannt seien und damit als Fremdvergleichswerte zur Verfügung stünden (uneingeschränkt vergleichbare Werte). Als Anpassung zur Anwendung der Preisvergleichsmethode sei nur zu berücksichtigen, dass die Klägerin als Großkunde günstigere Einkaufspreise erzielen können als C. Entscheidend sei, dass die Klägerin das Material an C zu ihren Einkaufspreisen verkauft und später nicht durch Erwerbe bei C "zurück erhalten" habe. Die Klägerin habe damit ein Verlustgeschäft getätigt, denn sie habe die bei ihr durch die Materialbeschaffung angefallenen Aufwendungen nicht ersetzt erhalten. In solchen Fällen sei eine Korrektur dahingehend geboten, dass ein Aufschlag zum Ausgleich der eigenen Kosten der Klägerin und für eine gewisse Gewinnspanne angesetzt werde. Der Höhe nach habe das FA einen Aufschlagsatz von 5 % angesetzt. Dies sei nicht zu beanstanden. Die Klägerin habe keinerlei tatsächliche Umstände vorgetragen, aus denen die Höhe der Einkaufsvorteile ersichtlich werde. Das FG halte eine Schätzung der Einkaufsvorteile mit mindestens 5 % für sachgerecht.
- 49** b) Diese Erwägungen des FG halten einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.
- 50** aa) Ausgehend von der Feststellung, dass die Klägerin das Material an C zu ihren Einkaufspreisen verkauft hat und damit weder die bei ihr durch die Materialbeschaffung angefallenen Aufwendungen ersetzt erhalten noch einen Gewinn erzielt hat, ist dem FG zunächst darin beizupflichten, dass der Fremdvergleich in einem solchen Fall eine Korrektur dahingehend gebietet, dass eine Marge auf den Wert der eingekauften Materialien anzusetzen ist.
- 51** bb) Methodisch nicht zu beanstanden ist die Anwendung der Preisvergleichsmethode auf die eingekauften Produkte. Wenn man mit dem FG davon ausgeht, dass die Einkaufspreise der Klägerin als uneingeschränkt vergleichbare Werte zur Verfügung stehen und diese als Grundlage einer Schätzung des FG der auf die Einkaufspreise der Klägerin anzusetzenden Verkaufsmarge dienen können, und weiter davon ausgeht, dass C als reines Produktionsunternehmen anzusehen ist, das keinerlei Funktionen insbesondere im strategischen Beschaffungsprozess (z.B. Auswahl der Lieferanten, Verhandlung von Preisen, Bestimmung der Qualität, Ermittlung der Menge, Verhandlung der Lieferkonditionen etc.; vgl. hierzu Neumann/Stollenwerk, DB 2023, 1054 f.) ausgeübt hat, liegt die Annahme nahe, dass die wesentliche Wertschöpfung bei der Klägerin stattgefunden hat und damit die durch höhere Stückzahlen generierten Einkaufsvorteile (nahezu) vollständig bei dieser verblieben sind (s.a. Neumann/Stollenwerk, DB 2023, 1054, 1056). Ausgehend hiervon hält der Senat den von FA und FG zugrunde gelegten Aufschlagsatz von 5 % für so niedrig bemessen, dass er als Mindestsatz jedenfalls möglich und daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist.
- 52** 5. Aus den zu 2. und 3. angeführten Gründen kann das angefochtene Urteil keinen Bestand haben. Es ist aufzuheben und die Sache ist an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die noch erforderlichen tatsächlichen Feststellungen treffen kann; dies erledigt zugleich die von der Klägerin erhobene Sachaufklärungsrüge. Das FG wird Folgendes zu beachten haben:
- 53** a) Zur Ermittlung der fremdvergleichskonformen Preise für die Erwerbe bearbeiteter Produkte von C könnte erwogen werden, ob möglicherweise die Preiskalkulation der C für die an den Kunden P verkauften Produkte als Basis eines Fremdvergleichs nach der Preisvergleichsmethode zur Anwendung gebracht werden kann. Dies würde voraussetzen, dass die von C gegenüber P verlangten Preise als uneingeschränkt vergleichbare oder eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte für die Erwerbe der Klägerin angesehen werden könnten.
- 54** b) Sollte dies nicht der Fall sein und das FG zur Ermittlung der Fremdvergleichspreise für die Erwerbe bearbeiteter Produkte von C wiederum die Kostenaufschlagsmethode als am besten geeignete Methode anwenden, wird es nach Abzug der Materialkosten als nicht wertschöpfende Kosten (siehe die Ausführungen oben) zu ermitteln haben, welche Kosten im Einzelnen in die Kostenbemessungsgrundlage einzufließen haben. Dabei wird es insbesondere zu berücksichtigen haben, dass der Einbezug von Plankosten am ehesten geeignet ist, der bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen anzuwendenden sogenannten ex-ante-Betrachtung (§ 1 Abs. 3 Satz 4 AStG; z.B. Baumhoff in

Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 741; Brandis/Heuermann/Pohl, § 1 AStG Rz 78; s.a. Senatsurteil vom 22.04.1971 - I R 114/70, BFHE 102, 268, BStBl II 1971, 600 zum maßgeblichen Zeitpunkt für die vGA-Prüfung; übereinstimmend BMF-Schreiben vom 06.06.2023 - Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG, BStBl I 2023, 1093, Rz 3.38) Rechnung zu tragen. Der Ansatz von sogenannten Ist-Kosten bedarf vor diesem Hintergrund einer Erläuterung.

- 55** c) Im Rahmen der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wird das FG schließlich einen angemessenen Kostenaufschlagsatz zu ermitteln haben. Es wird dabei, falls keine vergleichbaren betriebsinternen Gewinnaufschläge zur Verfügung stehen, zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (zum Beispiel branchenübliche Gewinnspannen) festzustellen haben. Zu deren Ermittlung wird das FG möglicherweise --gegebenenfalls unter Heranziehung eines Sachverständigen-- auf Datenbankstudien beziehungsweise -analysen (s. insoweit z.B. Neumann/Stollenwerk, DB 2023, 1054, 1057) zurückgreifen müssen. Die (erst) während des Revisionsverfahrens von der Klägerin vorgelegte --und damit als neuer Tatsachenvortrag im Revisionsverfahren nicht verwertbare-- Benchmark-Studie ist möglicherweise (bei entsprechenden Anpassungen) geeignet, erste Hinweise zu geben. Dabei wird das FG auch zu beachten haben, dass die Kostenbasis vergleichbar sein muss.
- 56** Den damit verbundenen Aspekt der Berücksichtigung von Standortvorteilen hat das FG im angefochtenen Urteil zu Recht nach Maßgabe einer Aufteilung anhand der jeweiligen Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen vorgenommen (z.B. allgemein Ditz/Kluge in Wassermeyer/Baumhoff/Ditz, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl., Rz 6.37; hierzu auch Tz. 9.126 bis 9.131 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom September 2022, abgedruckt als Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 06.06.2023 - Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG, BStBl I 2023, 1093). In diesem Zusammenhang hat es zutreffend einer konkret sachbezogenen Aufteilung nach einzelfallkonkretisierten Maßgaben gegenüber einer pauschalen hälftigen Aufteilung der Standortvorteile (so FG Münster, Urteil vom 16.03.2006 - 8 K 2348/02 E, EFG 2006, 1562) den Vorrang gegeben (s.a. Tiedchen, EFG 2020, 770, 771).
- 57** d) Mit Blick auf die Verlagerung der Kundenbeziehung zu P auf C im Jahr 2013 ist zu prüfen, ob ein fremder Dritter unter ansonsten gleichen Umständen ein Entgelt von C verlangt hätte. Hierbei wird sich das FG gegebenenfalls auch mit dem Vorbringen der Klägerin zu befassen haben, eine Fortführung des Geschäfts mit P durch sie selbst wäre wirtschaftlich für sie nicht tragbar gewesen. Im Übrigen ist das sogenannte Verböserungsverbot zu beachten.
- 58** e) Soweit das Streitjahr 2011 angesprochen ist, weist der Senat darauf hin, dass das FG im angefochtenen Urteil zutreffend den streitjahrbezogenen rechnerischen Klageerfolg (... €) mit dem zugunsten der Klägerin in der angefochtenen Festsetzung enthaltenen Rechtsfehler (Verletzung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung, zutreffend Sommer/Kundt/Cockx, ISR 2020, 246, 252), den vGA-Betrag 2011 um einen aus dem Jahr 2010 veranlassten Betrag von ... € ("Übertragung" mit Blick auf eine veranlagungszeitraumübergreifende Betrachtung) zu mindern, saldiert hat. Insoweit besteht bei unveränderten Bedingungen noch ein weiterer Saldierungsspielraum von ... €, der die steuerliche Auswirkung einer weiteren Minderung des vGA-Ansatzes 2011 begrenzen würde.
- 59** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)