Urteil vom 16. Januar 2014, I R 30/12

§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 a.F. verstößt gegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 - Anwendungsbereich von Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 und Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 - Auslegung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

BFH I. Senat

KStG § 8a Abs 1 S 1 Nr 2, DBA USA Art 24 Abs 3, DBA USA Art 24 Abs 4, KStG § 8a Abs 1 S 2, KStG § 8 Abs 1, OECDMustAbk Art 24 Abs 5, DBA USA Art 4 Abs 1, VtrRKonvG Art 31 Abs 3 Buchst a, EG Art 56, AEUV Art 63, DBA IRL Art 25

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. Januar 2012, Az: 4 K 611/08

Leitsätze

1. Gewährt eine nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigte (ausländische) Kapitalgesellschaft ihrer unbeschränkt steuerpflichtigen (inländischen) Schwester-Kapitalgesellschaft ein Darlehen, werden die dafür gezahlten Zinsen nur dann nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 a.F. in verdeckte Gewinnausschüttungen umqualifiziert, wenn auch die (gemeinsame) Muttergesellschaft nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigt ist (Klarstellung des Senatsurteils vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186; entgegen BMF-Schreiben vom 15. Dezember 1994, BStBl I 1995, 25 Tz 19) .

2. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 a.F. ist nicht mit dem Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 vereinbar (Anschluss an Senatsurteil vom 8. September 2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186) .

Tatbestand

I.

1 Die Geschäftsanteile der am 6. April 2000 errichteten Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH mit abweichendem Wirtschaftsjahr zum 30. September, wurden vom 11. Mai 2000 bis zum 30. September 2001, den beiden Streitjahren, von einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft (A-LLC) gehalten. Die letztere hielt in jenen Jahren desgleichen sämtliche Anteile an einer irischen Kapitalgesellschaft (A-Ltd). Die Klägerin verfügte zunächst über ein Stammkapital von 25.000 €, das durch Gesellschafterbeschluss vom 31. August 2000 auf 2,5 Mio. € erhöht wurde.

2 Im Zuge einer Umstrukturierung der international tätigen Unternehmensgruppe erwarb die Klägerin am 28. Juli 2000 von einer inländischen GmbH, der L-GmbH, aufgrund eines Betriebskaufvertrags ("Company Purchase Agreement") zum 1. August 2000 den Geschäftsbereich "Erbringung von Dienstleistungen im Softwarebereich" ("Enterprise Network") einschließlich aller Rechte und Pflichten aus Kunden-, Lieferanten- und sonstigen Verträgen, materiellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens sowie Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, Verbindlichkeiten und Mitarbeiter. Der Kaufpreis von 23.189.634 DM (11.856.671 €) war binnen zwei Wochen seit dem 1. August 2000 fällig. Zusätzlich sollte die Klägerin sämtliche Beträge erhalten, die von der L-GmbH aus den verkauften Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vereinnahmt wurden. Die Wirtschaftsgüter des erworbenen Geschäftsbereichs aktivierte die Klägerin mit insgesamt 11.259.000 €. Den Unterschiedsbetrag in Höhe von 597.740 € zu dem vereinbarten Kaufpreis erfasste sie im Jahresabschluss zum 30. September 2000 als außerordentlichen Aufwand. In der davon abweichenden Steuerbilanz aktivierte die Klägerin in Höhe des Unterschiedsbetrags einen Firmenwert, der in den Streitjahren auf der Grundlage einer Nutzungsdauer von 15 Jahren linear abgeschrieben wurde. Ein weiter gehender Firmenwert oder sonstiger Mehrwert der erworbenen Wirtschaftsgüter wurde nicht aktiviert.

3 Mit sog. "Master Loan Agreement" vom 11. August 2000 gewährte die A-Ltd. der Klägerin eine Kreditlinie bis zu 16,5 Mio. €. Das von der Darlehensgeberin jederzeit kündbare Agreement hatte eine Laufzeit bis zum

10. August 2001. Als Zinssatz war LIBOR-EUR 12month zuzüglich 0,65 v.H.-Punkte vereinbart, was einem Zinssatz von zunächst 5,84 v.H. entsprach. Sicherheiten zugunsten der A-Ltd. und sonstige Nebenbedingungen oder Verpflichtungen der Klägerin waren nicht vorgesehen.

4 Auf Grundlage dieses Vertrags zahlte die A-Ltd. der Klägerin am 14. August 2000 einen Darlehensbetrag in Höhe von 16,5 Mio. € aus, mit dem die Klägerin den der L-GmbH geschuldeten Kaufpreis für den Erwerb des erworbenen Geschäftsbetriebs beglich. Der den Kaufpreis übersteigende Teil der Darlehensmittel (von 4.643.329 €) verblieb bei der Klägerin. Im Wirtschaftsjahr 2000/2001 zahlte diese einen Teil des Darlehens (14,5 Mio. €) an die A-Ltd. zurück. Zum 30. September 2001 waren noch der ausstehende Teilbetrag des Darlehens (2 Mio. €) sowie Zinsen in Höhe von ca. 464.000 € als kurzfristige Verbindlichkeit gegenüber der A-Ltd. ausgewiesen.

5 Abweichend von der Klägerin rechnete das seinerzeit für deren Besteuerung zuständige Finanzamt die in den Streitjahren verausgabten Zinsen von 133.000 € (in 2000) und 333.499 € (in 2001) dem Einkommen gemäß § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (i.V.m. § 34 Abs. 1a) des Körperschaftsteuergesetzes 1999 i.d.F. bis zur Änderung durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) --KStG 1999 a.F.-- in Höhe von 259.063 DM (2000) sowie von 131.559 DM (2001) hinzu und setzte die Steuern hiernach fest. Die dagegen und gegen die anschließende Einspruchsentscheidung des nunmehr --nach Sitzverlegung-- für die Besteuerung der Klägerin zuständig gewordenen Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) gerichtete Klage blieb erfolglos; das Urteil des Hessischen Finanzgerichts (FG) vom 25. Januar 2012 4 K 611/08 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1305 abgedruckt.

6 Ihre Revision stützt die Klägerin auf Verletzung materiellen Rechts. Zum einen verstoße § 8a KStG 1999 a.F. gegen die unionsrechtliche Kapitalverkehrsfreiheit, zum anderen gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot in Art. 24 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einigen anderen Steuern vom 29. August 1989 (BGBl II 1991, 355, BStBl I 1991, 95) --DBA-USA 1989--. Überdies halte das gegenständliche Darlehen einem Drittvergleich stand und erfülle damit den Umqualifizierungsvorbehalt in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (i.V.m. § 8 Abs. 1) KStG 1999 a.F. Sie beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide über Körperschaftsteuer 2000 und 2001 dahin abzuändern, dass die Körperschaftsteuer auf 1.021.139,18 € (2000) sowie 329.476,71 € (2001) festgesetzt wird.

7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zu anderweitigen Steuerfestsetzungen. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F. verstößt gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 und bleibt deswegen unangewandt. Das FG hat das zu Unrecht anders gesehen.

9 1. Nach der --wegen des abweichenden Wirtschaftsjahrs der Klägerin nach § 34 Abs. 1a KStG 1999 a.F. für beide Streitjahre maßgebenden-- Vorschrift des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (i.V.m. § 8 Abs. 1) KStG 1999 a.F. gelten Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt gewesen ist, dann als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), wenn eine in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Dreifache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt; die Hinzurechnung als vGA unterbleibt, wenn die Kapitalgesellschaft dieses Fremdkapital bei sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten hätte. Satz 1 der Vorschrift ist nach deren Satz 2 auch bei Vergütungen für Fremdkapital anzuwenden, das die Kapitalgesellschaft von einer dem Anteilseigner nahestehenden Person i.S. des § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (AStG), die nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigt ist, oder von einem Dritten erhalten hat, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahestehende Person zurückgreifen kann. Eine wesentliche Beteiligung liegt nach

§ 8a Abs. 3 Satz 1 KStG 1999 a.F. vor, wenn der Anteilseigner am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist.

10 2. Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Voraussetzungen dieser Regelungen im Grundsatz erfüllt sind. Der Senat hat keine Veranlassung, etwas anderes anzunehmen. Kontrovers ist lediglich, ob es der Klägerin gelungen ist nachzuweisen, dass der gezahlte Zins fremdvergleichsgerecht vereinbart worden ist. Die Klägerin nimmt solches an, FA und FG haben das verneint. Letzteres kann aber dahinstehen, weil die Revision schon aus anderen Gründen spezielleren Rechts erfolgreich bleibt.

11 a) Denn die Umqualifizierungsregelung verstößt mit den Gründen des Senatsurteils vom 8. September 2010 I R 6/09 (BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186) gegen das abkommensrechtliche Gleichbehandlungsgebot nach Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989. Dass jenes Urteil zu Art. 25 Abs. 3 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 518) --DBA-Schweiz 1971-- ergangen ist, ändert an diesem Ergebnis nichts, weil Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971 und Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 --ebenso wie Art. 24 Abs. 5 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development-- (OECDMustAbk) inhaltlich vollumfänglich übereinstimmen. Auf das zitierte Senatsurteil, an welchem uneingeschränkt festzuhalten ist, ist deshalb im Einzelnen, um Wiederholungen zu vermeiden, zu verweisen (ebenso FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30. August 2012 6 K 4519/10, nicht veröffentlicht --n.v.--, dort zum DBA-Russland). Das Urteil ist zwischenzeitlich auch ohne irgendwelche verwaltungsseitigen Anwendungsvorbehalte im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden, das allerdings erst, nachdem in das DBA-Schweiz 1971 durch das Revisionsprotokoll vom 27. Oktober 2010 (BGBl II 2011, 1092, BStBl I 2012, 512) für die Abzugsfähigkeit (u.a.) von Zinsen eine Art. 24 Abs. 4 OECDMustAbk entsprechende Vorschrift zum Diskriminierungsschutz eingefügt worden ist, an welcher es zuvor fehlte, und nachdem § 8a KStG 1999 a.F./2002 zwischenzeitlich ohnehin aufgehoben worden war (s. dazu Wichmann in Geißler/Lehner/Sunde, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2013, 641, 642 f.).

12 b) Mit den Einwendungen, die vom FA nochmals gegen das zitierte Senatsurteil vorgebracht worden sind, hat sich der Senat gerade bezogen auf die hier in Rede stehende Normfassung des § 8a KStG 1999 a.F. bereits seinerzeit intensiv auseinandergesetzt, insbesondere dazu, dass die von § 8a KStG 1999 a.F. geforderte Nichtanrechnungsberechtigung der Anteilseigner der Sache nach eine "offene" steuerliche Andersbehandlung nichtinlandsansässiger Anteilseigner herbeiführt; die Einwendungen bringen nichts Neues und geben keinen Anlass für eine Neuorientierung der Rechtsprechung.

13 c) Das gilt auch für den seitens der Finanzverwaltung schon seinerzeit erwogenen und in Tz 19 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 15. Dezember 1994 (BStBl I 1995, 25) dokumentierten Einwand, die Anwendung des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG 1999 a.F. auf Konzernsachverhalte hänge nicht unbedingt davon ab, dass der Anteilseigner selbst (nicht-)anrechnungsberechtigt sei, sondern (nur) davon, dass die das Darlehen gewährende nahestehende Person (hier die A-Ltd.) nicht über eine Anrechnungsberechtigung verfüge. Das ergebe sich daraus, dass § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 a.F. auf § 1 Abs. 2 AStG verweise. Eine dem (nichtanrechnungsberechtigten) Darlehensgeber nahestehende Person könne deswegen durchaus ein inländischer Gesellschafter sein. Denn (auch) § 1 Abs. 2 AStG setze gerade nicht voraus, dass der das Nahestehen vermittelnde Gesellschafter im Ausland ansässig sei. Mit dieser Lesart des Gesetzes überdehnen FA und FG indessen den Anwendungsbereich von § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 a.F.: Ziel des § 8a KStG 1999 a.F. ist es zwar, die Einmalbesteuerung der (übermäßigen) Fremdkapitalvergütung sicherzustellen, das aber (nur) dann, wenn der Anteilseigner nichtanrechnungsberechtigt, in der Regel also Steuerausländer ist. Inlandskonstellationen werden hingegen nicht einbezogen. Denn § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 a.F. verknüpft die entsprechende Anwendung von Satz 1 (nur) mit der Fremdkapitalvergabe an die unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person. Die durch Satz 1 der Vorschrift vorgegebenen Begriffe werden also hier wie dort vorausgesetzt. Das gilt für den Begriff der Kapitalgesellschaft, aber eben auch für den dort bestimmten Anteilseigner ("dem"), einschließlich des persönlichen Erfordernisses dessen Nichtanrechnungsberechtigung. § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 a.F. gewährleistet damit lediglich, dass Satz 1 nicht mittels Einschaltung einer dem nichtanrechnungsberechtigten Anteilseigner nahestehenden und ebenfalls nichtanrechnungsberechtigten Person "umgangen" werden kann. Dass § 1 Abs. 2 AStG, der in § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 a.F. in Bezug genommen wird, auch ein anderweitiges Verständnis ermöglichen könnte, ist unbeachtlich, weil der Verweis allein dazu dient, den Begriff des Nahestehenden als solchen im Kontext des § 8a KStG 1999 a.F. zu qualifizieren. Nur mit der so verstandenen Einschränkung findet Satz 1 der Vorschrift bei Einschaltung einer darlehensgebenden nahestehenden Person die in § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 a.F. angeordnete "entsprechende" Anwendung (einhellige Rechtsauffassung im Schrifttum, s. z.B. Pung/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8a

KStG n.F. Rz 208 ff.; Kröner in Ernst & Young, KStG, Stand 12/05, § 8a Rz 115; Altheim, IStR 1995, 409, 412; Janssen, Internationale Wirtschafts-Briefe Fach 3, Gruppe 4, 375; Meilicke, Betriebs-Berater 1994, 117; Prinz in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand 02/95, § 8a KStG Rz 125; Ammelung, Der Betrieb 1996, 600; Wassermeyer, IStR 1995, 105; Regnery/Scherer, IStR 1994, 528; s.a. Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz 168 ff., 177, m.w.N.). Bestätigt wird das nicht zuletzt durch die Nachfolgeregelung des § 8a KStG 1999 i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes nach Abschaffung des körperschaftsteuerrechtlichen Vollanrechnungsverfahrens; (erst) seitdem werden vergleichbare Inländerkonstellationen erklärtermaßen miteinbezogen (s. Timmermans, IStR 2001, 169). Soweit der Senat Letzteres in seinem Urteil in BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186 beiläufig anders gesehen haben sollte, stellt er das davon abweichend klar.

14 d) Auch die von der Vorinstanz hervorgehobenen Unterschiede in den tatsächlichen Gegebenheiten rechtfertigen eine anderweitige Einschätzung der Abkommenslage nicht:

15 aa) Zwar trifft es zu, dass seinerzeit über Zinsvergütungen zu entscheiden war, welche für eine Darlehensgewährung der in der Schweiz ansässigen Muttergesellschaft gezahlt wurden. Im Streitfall liegt es insoweit anders; die Zinsen wurden an die in Irland ansässige A-Ltd. als darlehensgewährende Schwester-Kapitalgesellschaft geleistet, nicht an die in den USA ansässige A-LLC als gemeinsame Muttergesellschaft. Doch setzt der Tatbestand von Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 an diesem Unterschied nicht an. Ausschlaggebend ist hiernach allein, dass ein im Inland ansässiges Unternehmen (nur deshalb) einer Besteuerung unterworfen wird, die "anders oder belastender" ist als die Besteuerung eines anderen im Inland ansässigen Unternehmens, weil das Kapital des betreffenden Unternehmens ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer in dem anderen Vertragsstaat (hier in den USA) ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt. Anders gewendet: Gegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 wird verstoßen, wenn die Zahlung bei unterstellter Ansässigkeit der Anteilseigner im Inland an dieselbe nach wie vor im Ausland ansässige Gesellschaft abzugsfähig wäre (vgl. Rust in Vogel/ Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 24 Rz 165a). Genau das aber ist die Situation sowohl des Streitfalls als auch der Revision, über die der Senat im Urteil in BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186 zu befinden hatte; die tatbestandlich mit der körperschaftsteuerrechtlichen Nichtanrechnungsberechtigung der Anteilseigner verknüpfte Umqualifizierung der Zinsen ist hier wie dort letztlich eine solche der fehlenden Inlandsansässigkeit der Anteilseigner.

16 bb) Gleichermaßen spielt auch ein weiterer Unterschied zu jenem Revisionsverfahren keine streitentscheidende Rolle: Art. 25 DBA-Schweiz 1971 in seiner damaligen Fassung kannte keine besondere Regelung zum Diskriminierungsschutz für die steuerliche Abzugsfähigkeit u.a. von Zinsen. Im DBA-USA 1989 ist das anders: Die betreffende (und mit Art. 24 Abs. 4 OECDMustAbk wortgleiche) Regelung in Art. 24 Abs. 3 Satz 1 DBA-USA 1989 gebietet es, Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen; dieses Gebot gilt allerdings nur, sofern nicht Art. 9 Abs. 1, Art. 11 Abs. 4 oder Art. 12 Abs. 4 DBA-USA 1989 (= Art. 9 Abs. 1, Art. 11 Abs. 6 oder Art. 12 Abs. 6 OECDMustAbk) anzuwenden sind, im Ergebnis also nur dann, wenn die Entgelte nachweisbar einem Fremdvergleich standhalten.

17 Diese Vorschrift ist insofern für den im Streitfall zu beurteilenden Sachverhalt einschlägig, als es um Zinsen im Rahmen der Kapitalausstattung geht, die es im Falle der Unangemessenheit nach Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989 zu korrigieren gilt (vgl. Wunderlich in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 24 Rz 42; Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 147). Das FG hat allerdings zutreffend erkannt, dass dieses Gleichbehandlungsgebot im Streitfall im Ergebnis denn doch nicht einschlägig ist, weil es an einer --nach den tatbestandlichen Erfordernissen aber notwendigen-- Zahlung der betreffenden Vergütung an eine im anderen Vertragsstaat (hier also den USA) ansässige Person fehlt. Denn ansässig in diesem Sinne ist eine Person nur dann, wenn die Voraussetzungen des Art. 4 Abs. 1 DBA-USA 1989 vorliegen (Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 145; Wunderlich in Endres/Jacob/Gohr/Klein, a.a.O., Art. 24 Rz 35), und dessen Voraussetzungen erfüllt die A-Ltd. bezogen auf die USA als den "anderen Vertragsstaat" nicht. Das liegt auf der Hand, und dieses tatbestandliche Manko kann auch nicht dadurch ersetzt werden, dass es sich bei der A-LLC um die gemeinsame Muttergesellschaft der Klägerin und der irischen A-Ltd. handelt. Die dem entgegenstehende Annahme des FA, die A-LLC "als beherrschendes Unternehmen (handele) rechtsmissbräuchlich, wenn sie sich darauf beruft, nicht sie, sondern das nicht in einem Vertragsstaat ansässige, verbundene irische Unternehmen habe die Zahlung erhalten", ist nicht nachvollziehbar; der abkommensrechtliche Tatbestand ist unmissverständlich.

18 cc) Ist Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 folglich aber nicht anzuwenden, kommt es auch nicht auf den darin enthaltenen Regelungsvorbehalt an, wonach die Zinsen den Fremdvergleichsanforderungen des Art. 9 Abs. 1 DBA-USA 1989

(hier i.V.m. § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F.) genügen müssen; der diesbezügliche Streit unter den Beteiligten, ob dem in casu genügt ist, kann mithin dahinstehen (erneut ebenso FG Baden-Württemberg, Urteil vom 30. August 2012 6 K 4519/10, n.v., dort zum DBA-Russland). Denn Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 enthält einen derartigen Regelungsvorbehalt nicht.

19 Ein solcher Vorbehalt lässt sich nicht ergänzend oder analog in diese Vorschrift hineinlesen. Allerdings ist die OECD dieser Auffassung, wenn es in ihrem Musterkommentar (OECDMustKomm) zu Art. 24 (Abs. 5) OECDMustAbk --unter Nr. 79 (a.E.) und unter Hinweis auf Art. 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention (Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge vom 23. Mai 1969, BGBl II 1985, 927)-- heißt, "Artikel 9 Absatz 1 oder Artikel 11 Absatz 6 (OECDMustAbk) (sind) Teil des Zusammenhangs (...), in dem Absatz 5 (OECDMustAbk) zu lesen ist" und deshalb "könnten Berichtigungen, die mit diesen Vorschriften vereinbar sind, nicht als Verletzung des Absatz 5 angesehen werden". Der Senat hat dazu aber bereits in seinem Urteil in BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186 anklingen lassen, dass er dem nicht folgen könnte. Das ist nunmehr zu bekräftigen, und das vor allem aus zwei Gründen: Zum einen aus dem bereits klargestellten Grund, dass Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 (= Art. 24 Abs. 5 OECDMustAbk) im Gegensatz zu Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 (= Art. 24 Abs. 4 OECDMustAbk) keinen entsprechenden Anwendungsvorbehalt kennt. Angesichts dessen würde es einer sachgerechten Regelungsauslegung geradezu widersprechen, den Vorbehalt trotz dieses Regelungsunterschieds eins zu eins für Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 (= Art. 24 Abs. 5 OECDMustAbk) zu übernehmen. Aus einem allgemeinen "Zusammenhang" lässt sich solches entgegen der Annahme der Vorinstanz und des FA jedenfalls nicht ableiten (ebenso Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 165a a.E.). Es ist den abkommensbeteiligten Vertragsstaaten ebenso wie den Verfassern des Musterabkommens vielmehr zu unterstellen, dass sie diesen augenfälligen Unterschied bei der Vereinbarung des Abkommens gesehen haben. Zum anderen --und mit letzterem zusammenhängend-- konnten die Abkommensbeteiligten des DBA-USA 1989 im Zuge der seinerzeitigen Abkommensverhandlungen von der nunmehr im OECDMustKomm geäußerten Regelungsauslegung ohnehin nichts wissen, weil sie erst im Juli 2008, also rund 20 Jahre nach den Verhandlungen über das DBA-USA 1989, Eingang in die Musterkommentierung gefunden hat. Es widerspricht aber der ständigen, der überwiegenden Schrifttumsmeinung folgenden Spruchpraxis des Senats, einer späteren (Weiter-)Entwicklung einschlägiger OECD-Verlautbarungen streitentscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen; es gilt insofern ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus (z.B. Senatsurteile vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10, BFHE 232, 476, BStBl II 2012, 106; vom 25. Mai 2011 I R 95/10, BFHE 234, 63; vom 8. Dezember 2010 I R 92/09, BFHE 232, 137, BStBl II 2011, 488; vom 23. September 2008 I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156, jeweils m.w.N.). Das Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge widerstreitet dem nicht. Dessen Art. 31 Abs. 3 Buchst. a misst zwar durchaus jeder "späteren Übereinkunft" zwischen den Vertragsparteien und "jeder zwischenstaatlichen Übung" maßgebende Auslegungsrelevanz bei. Doch werden zwischenstaatliche Verwaltungsübungen nicht durch den OECDMustKomm reflektiert. Es handelt sich lediglich um das Meinungsbild der beteiligten Fisci, nicht um irgendwelche "Übungen" der DBA-Vertragsstaaten. Für die Judikative kommt es sonach allein auf den Abkommenstext und –zusammenhang an (vgl. zu alledem m.w.N. Gosch, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 87).

20 dd) Letzteres --die Orientierung an der bei Vertragsschluss gegenwärtigen Musterkommentierung-- widerspricht nicht der argumentativen Anleihe, welche der Senat in seinem Urteil in BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186 im Rahmen der dort angestellten diskriminierungsbeachtlichen Vergleichsbetrachtung bezogen auf das abkommensrechtliche Ansässigkeitserfordernis aus den unionsrechtlichen Grundfreiheiten und das dazu ergangene Normverständnis des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (jetzt Gerichtshof der Europäischen Union) --EuGH-- in dessen Urteil vom 12. Dezember 2002 C-324/00, Lankhorst-Hohorst (Slg. 2002, I-11779) vorgenommen hat. Es ist richtig, dass die einschlägige Spruchpraxis des EuGH sich erst nach Abschluss der deutsch-amerikanischen Verhandlungen über das DBA-USA 1989 entwickelt hat. Doch fußt die Beachtung dieser Spruchpraxis auf den Erkenntnissen, die der EuGH für die Auslegung des § 8a KStG 1999 a.F. gewonnen hat, nicht aber auf der "dynamischen" Auslegung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wie sie die Finanzverwaltung für die Beachtung der OECD-Verlautbarungen einfordert; der Senat hat sich jener Erkenntnisse des EuGH lediglich bedient, um für die Regelungsvoraussetzungen von § 8a KStG 1999 a.F. den Ansässigkeitsbegriff im Rahmen von Art. 24 Abs. 5 OECDMustAbk zu qualifizieren (anders Wichmann, IStR 2013, 641, 643).

21 ee) Zu einem von dem Senatsurteil in BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186 abweichenden Ergebnis gelangt man schließlich auch nicht deshalb, weil Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 als Spezialvorschrift u.a. für Zinsen gegenüber Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 in einem die letztere Vorschrift ausschließendem Verhältnis stünde; vielmehr können beide Regelungen prinzipiell kumulativ nebeneinander zur Anwendung gelangen (vgl. z.B. Rust in Vogel/Lehner,

a.a.O., Art. 24 Rz 165a; Lang in Gassner/Lang/ Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, S. 127, 154 f.; Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 24 MA Rz 102; s. auch Hageböke in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/ DBA, Art. 24 OECD-MA Rz 108.1):

22 Einerseits kann eine Sperrwirkung der zinsspezifischen Regelung in Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 nur in Betracht kommen, wenn dessen Voraussetzungen auch gegeben sind. Dafür, dass die Sperrwirkung für Zinsen, Lizenzgebühren und ähnliche Entgelte gegenüber anderen Leistungsbeziehungen darüber hinausgehend allgemein und abschließend wirken würde, ergibt sich aus dem Abkommenstext und dem Abkommenszusammenhang nichts.

23 Andererseits --und vor allem-- haben beide Vorschriften ohnehin einen unterschiedlichen Anwendungsbereich: Werden Zahlungen an irgendeine im anderen Vertragsstaat ansässige Person --also nicht nur solche an ausländische Muttergesellschaften-- gegenüber Zahlungen an einen Steuerinländer steuerlich benachteiligt, ist Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 verletzt; das ist nicht die Situation des Streitfalls. Wären vergleichbare Zahlungen bei unterstellter Ansässigkeit der Anteilseigner --also nicht "irgendeiner" Person-- im Inland steuerlich abzugsfähig, sind sie das bei Ansässigkeit der Anteilseigner im Ausland aber nicht, wird gegen Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 verstoßen; das ist die Situation im Streitfall. Dass --wie das FA meint-- Art. 24 Abs. 4 DBA-USA 1989 von Art. 24 Abs. 3 DBA-USA 1989 trotz dieser unterschiedlichen Voraussetzungen "zwangsläufig" verdrängt werde, erschließt sich nicht.

24 3. Ist § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (i.V.m. § 8 Abs. 1) KStG 1999 a.F. damit unanwendbar, kann offenbleiben, ob die Vorschrift zugleich auch gegen die unionsrechtlich verbürgte Freiheit des Kapitalverkehrs (Art. 56 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, C-340, 1, jetzt Art. 63 des Vertrags über die die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Amtsblatt der Europäischen Union 2008, C-115, 47) verstößt und deshalb auch aus jenem Grunde nicht angewandt werden könnte.

25 4. Offenbleiben kann ebenfalls, ob und ggf. wie sich das auch im Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Irland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuer vom 17. Oktober 1962 (BGBl II 1964, 267, BStBl I 1964, 321) enthaltene Diskriminierungsverbot (dort in Art. XXV) auf den Streitfall auswirken könnte, weil die darlehensgebende A-Ltd. in Irland ansässig ist.

26 5. Das FG hat den sog. Drittvergleich im Rahmen des § 8a KStG 1999 a.F. angestellt und diesen --wohl für den Senat in der Tat tatrichterlich bindend-- zuungunsten der Klägerin gewürdigt. Infolge der besonderen Vergleichsanforderungen in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F. hat das FG die Frage nach der Zinshöhe dabei ausdrücklich (und wohl zu Recht) unbeantwortet lassen können. Das schließt aber nicht aus, dass in einem etwaig überhöhten Zins aus Sicht der Klägerin eine "einfache" vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 angenommen werden könnte. Weder das angefochtene Urteil noch das Beteiligtenvorbringen gibt dafür jedoch Veranlassung, so dass insoweit auch kein Prüfungsbedarf besteht.

27 6. Die von der Vorinstanz vertretene Rechtsauffassung weicht von jener des erkennenden Senats ab. Ihr Urteil war aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtenen Steuerbescheide sind antragsgemäß zu ändern. Die Ermittlung und Berechnung der festzusetzenden Beträge wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de