

Urteil vom 24. Juni 2026, I R 57/23

Abkommensrechtliche Sperrwirkung für formellen Fremdvergleich

ECLI:DE:BFH:2026:U.240626.IR57.23.0

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, DBA CYP 2011 Art 3 Abs 1 Buchst f, DBA CYP 2011 Art 3 Abs 1 Buchst g, DBA CYP 2011 Art 9 Abs 1, KStG § 8 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, KStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 19. September 2023, Az: 8 K 8171/21

Leitsätze

1. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) wird der formelle Fremdvergleich nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen durch Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 gesperrt. Die Aufgabe der Rechtsprechung zur umfassenden Sperrwirkung von mit Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen vergleichbaren Regelungen steht dem nicht entgegen.
2. Die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 hinsichtlich des formellen Fremdvergleichs setzt voraus, dass es sich um abkommensrechtliche Unternehmen im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Zypern 2011 handelt. Rein vermögensverwaltende Tätigkeiten reichen hierfür nicht aus. Die nationalen Gewerblichkeitsfiktionen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes und des § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes finden keine Anwendung.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.09.2023 - 8 K 8171/21 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) sowie darüber, ob die entsprechende Gewinnkorrektur wegen einer abkommensrechtlichen Sperrwirkung ausgeschlossen ist.
- 2 Die Anteile der als Vorratsgesellschaft gegründeten Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer deutschen GmbH, wurden am ...2012 von der X-Ltd. mit Sitz in der Republik Zypern (Zypern) erworben. Alleinige Gesellschafterin der X-Ltd. war im Jahr 2013 (Streitjahr) die Y-Ltd., ebenfalls mit Sitz in Zypern. Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom ...2013 erwarb die Klägerin eine im Inland belegene Immobilie für einen Kaufpreis von 8.740.000 €.
- 3 Im Rahmen einer Außenprüfung stellte sich heraus, dass die Y-Ltd. über ihre Zweigniederlassung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) für Leistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Immobilie im Zeitraum Februar bis April 2013 gegenüber der Klägerin ein Entgelt in Höhe von 87.333,33 € abgerechnet hatte. Als Leistungsgegenstand waren die Prüfung und Beurteilung des Kaufvertrags, das Führen und Begleiten der Preisverhandlungen, die technische Due Diligence, die Prüfung und Bestätigung der kaufpreisrelevanten Rent Roll und sonstige Leistungen angegeben. Umsatzsteuer wurde wegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft nicht

ausgewiesen. Den von der Y-Ltd. in Rechnung gestellten Betrag aktivierte die Klägerin als Anschaffungskosten für den Erwerb der Immobilie und verteilte ihn auf das Grundstück und das Gebäude. Dagegen ging die Außenprüfung von einer vGA aus, da die Klägerin keinen eigenen Einfluss auf die Entscheidung gehabt habe, welche Immobilie angeschafft werde. Hierzu berief sie sich auf die Ausführungen, die eine andere Gesellschaft der Y-Gruppe im Rahmen des finanzgerichtlichen Verfahrens 8 K 8131/17 gemacht hatte. Danach habe die Y-Gruppe aus mehr als 100 einzelnen Immobiliengesellschaften ohne eigenes Personal bestanden. Der jeweilige Grundstücksankauf sei von den Mitarbeitern der Muttergesellschaft unter Anwendung standardisierter Geschäftsprozesse übernommen worden.

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) erließ daraufhin für das Streitjahr einen geänderten Körperschaftsteuerbescheid und setzte die Körperschaftsteuer auf 0 € fest. Entsprechend den Ergebnissen der Außenprüfung minderte das FA die Anschaffungskosten für die Immobilie um 87.333 € und änderte außerdem die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grundstück und Gebäude, so dass sich eine Gewinnminderung von 69.512,48 € ergab. Darüber hinaus nahm das FA eine vGA von insgesamt 118.619 € an (87.333 € zuzüglich der von der Klägerin selbst getragenen Kapitalertragsteuer von 29.654,87 € und dem hierauf anfallenden Solidaritätszuschlag von 1.631,01 €). Des Weiteren erließ das FA einen Haftungsbescheid für die Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 31.285,79 €. Einsprüche blieben erfolglos.
- 5 Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg hat der hiergegen gerichteten Klage mit Urteil vom 19.09.2023 - 8 K 8171/21 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2024, 322) im Wesentlichen stattgegeben. Insbesondere hat es hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheids für 2013 die Berücksichtigung einer vGA im Ergebnis abgelehnt und den angefochtenen Haftungsbescheid aufgehoben.
- 6 Die Voraussetzungen einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) seien im Streitfall grundsätzlich erfüllt. Die Y-Ltd. sei eine der beherrschenden Gesellschafterin X-Ltd. nahestehende Person. Die von ihr in Rechnung gestellten 87.333 € seien zwar in der Bilanz der Klägerin als Anschaffungskosten zu aktivieren und hielten einem materiellen Fremdvergleich stand. Insbesondere habe die Y-Ltd. die Leistungen tatsächlich erbracht, die Höhe des Entgelts von 0,1 % des Kaufpreises sei angemessen und der Sachverhalt sei nicht mit der Übernahme von Gründungskosten einer GmbH vergleichbar. Nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und diesen nahestehende Personen liege eine vGA aber auf Grundlage eines formellen Fremdvergleichs vor, da eine ausdrückliche und im Voraus getroffene Vereinbarung zwischen der Y-Ltd. und der Klägerin weder vorgetragen noch erkennbar sei. Der offensichtlich nur konkludent erteilte Auftrag sei nicht ausreichend.
- 7 Die vGA könne jedoch wegen einer Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Zypern zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 18.02.2011 (BGBl II 2011, 1069, BStBl I 2012, 223) --DBA-Zypern 2011-- nicht berücksichtigt werden. Dem abkommensrechtlichen Grundsatz des "dealing at arm's length" sei ein formeller Fremdvergleich fremd. Die Voraussetzungen des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 seien im Streitfall erfüllt, da sowohl die X-Ltd. als auch die Klägerin Unternehmen des einen beziehungsweise des anderen Vertragsstaats seien. Dass die Y-Ltd. eine Zweigniederlassung in Deutschland habe, sei für die Anwendung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 in Bezug auf die streitgegenständliche vGA unerheblich.
- 8 Der Tenor des FG-Urteils ist durch Beschluss vom 01.11.2023 - 8 K 8171/21 nach § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) hinsichtlich des Betrags der Anschaffungskosten, der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) und des AfA-Satzes berichtigt worden.
- 9 Das FA macht mit seiner Revision die Verletzung formellen und materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache an das Finanzgericht zurückzuverweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Ob die Zahlungen der Klägerin an die Y-Ltd. als vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG einzuordnen sind und der Gewinn der Klägerin auf dieser Grundlage außerbilanziell zu korrigieren ist, kann anhand der bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden.
- 12** 1. Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG mindern unter anderem vGA das Einkommen nicht.
- 13** Unter einer vGA sind bei einer Kapitalgesellschaft nach ständiger Rechtsprechung des Senats (z.B. Urteil vom 04.05.2022 - I R 25/19, BFH/NV 2022, 1313, m.w.N.) Vermögensminderungen (verhinderte Vermögensmehrungen) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirken und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehen. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Zudem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.
- 14** Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahestehende Person erbringt, für die es an einer klaren und eindeutigen, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (formeller Fremdvergleich). In diesen Fällen indiziert das vom Fremdvergleich abweichende Verhalten der Kapitalgesellschaft und ihres Gesellschafters (oder der ihm nahestehenden Person) die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131, BStBl II 2024, 654, m.w.N.).
- 15** Ob das Handeln einer Kapitalgesellschaft durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist, muss im gerichtlichen Verfahren in erster Linie das FG anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls beurteilen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 22.05.2024 - I R 2/21, BFH/NV 2024, 1337).
- 16** 2. Die Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen gelten auch unter Beachtung des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 27.05.2025 - 2 BvR 172/24 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2025, 1569) weiter fort (vgl. hierzu auch BVerfG-Beschluss vom 07.11.1995 - 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34).
- 17** Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 27.05.2025 - 2 BvR 172/24 (DStR 2025, 1569) ausgeführt, dass im Rahmen des Fremdvergleichs eine Gesamtbetrachtung aller maßgeblichen Umstände geboten sei. Für den Erfolg der Verfassungsbeschwerde war letztlich entscheidend, dass der Fremdvergleich allein aufgrund fehlender Schriftlichkeit abgelehnt und dieses formale Kriterium dadurch zu einem Tatbestandsmerkmal verselbständigt worden war.
- 18** Die Senatsrechtsprechung zum formellen Fremdvergleich, mit der den Besonderheiten des Verhältnisses zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren beherrschendem Gesellschafter Rechnung getragen werden soll (vgl. hierzu Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 318, m.w.N.), hat dagegen nicht zur Folge, dass einzelne formale Kriterien als Tatbestandsmerkmale verselbständigt werden und eine Gesamtwürdigung unterbleibt. Der formelle Fremdvergleich ist zwar ein eigenständiger Begründungsansatz, wonach unter Berücksichtigung der besonderen Einflussmöglichkeiten eines beherrschenden Gesellschafters schon aus der Verletzung bestimmter formaler Kriterien ein Indiz im Sinne einer (widerlegbaren) Vermutung folgt, dass dem Grunde nach eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis vorliegt (Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 320 und 334). Auch in diesem Rahmen bleibt aber eine Gesamtwürdigung der formalen Kriterien und des Umfangs ihrer Verletzung erforderlich. So führt beispielsweise auch bei beherrschenden Gesellschaftern nicht jeder Verstoß gegen das Gebot zur tatsächlichen Durchführung der vereinbarten Regelungen zwangsläufig zu einer vGA (vgl. Senatsurteil vom 29.06.1994 - I R 11/94, BFHE 175, 253, BStBl II 1994, 952). Dagegen ist die angemessene Höhe der vereinbarten Leistungen grundsätzlich nicht geeignet, die aus einer Verletzung des formellen Fremdvergleichs resultierende Vermutung zu widerlegen (vgl. Senatsurteil vom 11.12.1991 - I R 49/90, BFHE 166, 545, BStBl II 1992, 434; Senatsbeschluss vom

12.10.1995 - I B 46/95, BFH/NV 1996, 266; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 333 f. und 350). Denn der formelle Fremdvergleich führt bereits dem Grunde nach zu einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.

- 19** 3. Unter Berücksichtigung dieser Maßgaben ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass es bei der Klägerin trotz Aktivierung der an die Y-Ltd. geleisteten Zahlungen als Anschaffungskosten der Immobilie zu einer Vermögensminderung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gekommen ist.
- 20** a) Wird die vGA --wie im Streitfall-- auf die Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen gestützt (formeller Fremdvergleich), ist für die Prüfung einer Vermögensminderung zwischen Leistung und Gegenleistung zu trennen (vgl. Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8 Rz 398; Neumann in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 203). Dies folgt aus dem Umstand, dass die Nichteinhaltung des formellen Fremdvergleichs bereits dem Grunde nach --und nicht erst der Höhe nach-- auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis schließen lässt.
- 21** b) Ob eine Vermögensminderung auch unabhängig vom formellen Fremdvergleich vorläge, kann dagegen offen bleiben, da das FG eine vGA nach den Grundsätzen des materiellen Fremdvergleichs rechtsfehlerfrei abgelehnt hat.
- 22** Eine entsprechende Anwendung der Grundsätze zur vGA bei Übernahme von Gründungsaufwand durch eine Kapitalgesellschaft (vgl. Senatsurteile vom 11.02.1997 - I R 42/96, BFH/NV 1997, 711; vom 11.10.1989 - I R 12/87, BFHE 158, 390, BStBl II 1990, 89) scheidet von vorneherein aus, da es hier nicht um den unmittelbaren Gründungsvorgang der Klägerin, sondern um Aufwand für den Erwerb von Wirtschaftsgütern zur Aufnahme der von ihr geplanten Tätigkeiten geht.
- 23** Im Übrigen ist der Senat an die tatsächliche Würdigung des FG zur grundsätzlichen Fremdüblichkeit der Übernahme von Aufwendungen für die Vermittlung und Prüfung eines Renditeobjekts, zur tatsächlichen Erbringung der Leistungen sowie zur Angemessenheit der konkreten Höhe des Rechnungsbetrags gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Hierbei ist es unschädlich, dass das FG rechnerisch fehlerhaft von einem Rechnungsbetrag der Y-Ltd. in Höhe von 0,1 % --statt richtig 1 %-- des Kaufpreises ausgegangen ist. Insofern kann auf den vom FG mit Urteil vom 19.09.2023 - 8 K 8207/20 (EFG 2024, 76; Revision I R 56/23) entschiedenen Parallelfall Bezug genommen werden, in dem es auch den rechnerisch richtigen Betrag von 1 % des Kaufpreises als der Höhe nach angemessen gewürdigt hat.
- 24** 4. Allerdings reichen die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht aus, um auf Grundlage eines formellen Fremdvergleichs die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zu rechtfertigen.
- 25** a) Das FG ist zwar rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass die Y-Ltd. eine der Alleingesellschafterin der Klägerin nahestehende Person ist und damit die Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und diesen nahestehende Personen Anwendung finden.
- 26** b) Für die Nichteinhaltung des formellen Fremdvergleichs hat das FG aber letztlich nur darauf abgestellt, dass keine ausdrückliche Vereinbarung nachgewiesen worden sei und dass der offensichtlich nur konkludent erteilte Auftrag nicht den Anforderungen an eine klare, eindeutige und im Voraus getroffene Vereinbarung gerecht werde. Dies reicht schon deshalb nicht aus, weil die konkludente Auftragserteilung von der Klägerin mit der üblichen Vorgehensweise innerhalb des Konzerns begründet worden ist. Dadurch wären zusätzliche Feststellungen erforderlich gewesen, weshalb sich bei einer Gesamtwürdigung der Umstände nicht bereits aus der üblichen Vorgehensweise innerhalb des Konzerns eine ausreichend eindeutige und im Voraus getroffene Vereinbarung ergibt. Dass diese Kriterien eingehalten worden sind, wäre insbesondere dann denkbar, wenn innerhalb des Konzerns für sämtliche Grundstücksankäufe jeweils grundsätzlich identische (standardisierte) Regelungen vereinbart worden wären. Im Übrigen ergibt sich aus den Feststellungen des FG auch kein hinreichender Anhaltspunkt dafür, zu welchem Zeitpunkt die (konkludente) Vereinbarung getroffen worden ist.
- 27** 5. Die Annahme des FG, der formelle Fremdvergleich unterliege im Streitfall der Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung ebenfalls nicht stand.
- 28** a) Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 sieht unter anderem vor, dass dann, wenn ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist und die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese

Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und besteuert werden dürfen.

- 29** Diese Regelung, die mit Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MustAbk) vergleichbar ist, stellt zwar keine eigenständige Rechtsgrundlage für Gewinnkorrekturen dar (keine sogenannte self executing-Wirkung), eröffnet aber den "Rahmen" für entsprechende innerstaatliche Vorschriften. Gleichzeitig kann sie grundsätzlich auch innerstaatliche Gewinnkorrekturen "sperrn", die nicht mit den Maßstäben des "dealing at arm's length"-Grundsatzes nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk in Einklang stehen (vgl. auch Senatsurteile vom 11.10.2012 - I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046; vom 17.12.2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261).
- 30** b) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der formelle Fremdvergleich nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen durch eine dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk entsprechende Regelung --und damit auch durch Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011-- gesperrt wird (Senatsurteile vom 11.10.2012 - I R 75/11, BFHE 239, 242, BStBl II 2013, 1046; vom 17.12.2014 - I R 23/13, BFHE 248, 170, BStBl II 2016, 261).
- 31** Die Aufgabe der früheren Senatsrechtsprechung zu einer umfassenden Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk, soweit nicht nur der Preis betroffen ist (insbesondere durch Senatsurteile vom 09.06.2021 - I R 32/17, BFHE 273, 475, BStBl II 2023, 686; vom 13.01.2022 - I R 15/21, BFHE 276, 1, BStBl II 2023, 675), hat hieran nichts geändert (vgl. auch Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 9 Rz 27; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, Anhang zu § 8 KStG Rz 32a und 32e; Rasch in Gosch/Kroppen/Grotherr/Kraft, DBA, Art. 9 OECD-MA Rz 35 f. und 38/14; Puls in Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., Rz 21.143; Bärsch/Hillers, Internationale Steuer-Rundschau 2025, 335, 339; kritisch Wassermeyer/Schwenke/Greil, MA Art. 9 Rz 15 und 163a). Dies ergibt sich --zumindest mittelbar-- bereits aus denjenigen Entscheidungen (Senatsurteile vom 27.02.2019 - I R 51/17, BFHE 264, 292, BStBl II 2020, 440; vom 27.02.2019 - I R 81/17, BFHE 264, 297, BStBl II 2020, 443; vom 19.06.2019 - I R 5/17, BFH/NV 2020, 183; vom 19.06.2019 - I R 54/17, juris), in denen die Begründung des mittlerweile aufgehobenen (BVerfG-Beschluss vom 04.03.2021 - 2 BvR 1161/19, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2021, 504) Senatsurteils vom 27.02.2019 - I R 73/16 (BFHE 263, 525, BStBl II 2019, 394, Rz 24 ff.) übernommen worden ist.
- 32** Die Aufgabe einer umfassenden Sperrwirkung ist dadurch begründet, dass zu den "Bedingungen" im Sinne des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk nicht nur der Preis, sondern auch andere Umstände wie zum Beispiel die für ein Darlehen zu gewährenden Sicherheiten gehören können (Senatsurteil vom 09.06.2021 - I R 32/17, BFHE 273, 475, BStBl II 2023, 686, Rz 27). Die formalen Kriterien stellen dagegen keine "Bedingungen" im Sinne des Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk (und damit auch des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011) dar, an denen die Beteiligten "gebunden" sind, sondern knüpfen lediglich daran an, in welcher Art und Weise und zu welchem Zeitpunkt solche Bedingungen vereinbart und tatsächlich umgesetzt worden sind.
- 33** Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass sich aus dem OECD-Musterkommentar 2017 und Tz. 3.14 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 ebenfalls formale Sondererfordernisse ergeben (so Wassermeyer/Schwenke/Greil, MA Art. 9 Rz 163a). Denn die Sperrwirkung bezieht sich im Ergebnis nur auf die Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen, die auf der Grundlage eines formellen Fremdvergleichs zu einer vGA dem Grunde nach führen. Dies bedeutet aber nicht, dass formale Kriterien im Rahmen der mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk vergleichbaren Vorschriften gänzlich unbeachtlich sind. Vielmehr können sie auch in diesem Rahmen --wenn auch nur mittelbar-- Anhaltspunkte geben, ob und inwieweit die zugrunde liegenden Bedingungen als fremdüblich einzustufen sind.
- 34** Auch das Senatsurteil vom 13.01.2022 - I R 15/21 (BFHE 276, 1, BStBl II 2023, 675, Rz 27) steht hierzu nicht im Widerspruch, obwohl in dieser Entscheidung nicht von einer Sperrwirkung ausgegangen wird. Denn die dort aufgeworfene Frage, ob eine Kapitalüberlassung zwischen verbundenen Unternehmen steuerrechtlich als zeitlich begrenzte Überlassung von Mitteln (Darlehen) oder --insbesondere mangels ernstlicher Rückforderungsabsicht-- als Einlage anzusehen ist, stellt eine dem eigentlichen Fremdvergleich vorgelagerte Prüfungsstufe dar.
- 35** c) Das FG hat allerdings die Voraussetzungen des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 rechtsfehlerhaft bejaht. Die zugrunde liegenden Feststellungen reichen hierfür nicht aus.
- 36** aa) Zwar ist Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 auch dann anwendbar, wenn ein Unternehmen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen erzielt, das seinem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, aber diese Einkünfte

abkommensrechtlich unter Art. 6 DBA-Zypern 2011 fallen (vgl. Wassermeyer/Schwenke/Greil, MA Art. 9 Rz 9; Kofler, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 36, S. 297, 309 f.).

- 37** Darüber hinaus hat das FG zu Recht entschieden, dass die Anwendbarkeit des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 nicht allein deshalb ausgeschlossen ist, weil die Y-Ltd. die Leistungen im Rahmen ihrer deutschen Zweigniederlassung erbracht hat und die daraus erzielten Einnahmen abkommensrechtlich ebenfalls dem deutschen Besteuerungsrecht unterliegen. Denn Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 stellt ausdrücklich (nur) auf zwei Unternehmen der jeweiligen Vertragsstaaten, nicht aber auf die konkrete Zuordnung der Besteuerungsbefugnisse ab. Insofern ist es --entgegen der Rechtsauffassung des FG-- auch unerheblich, dass eine etwaige vGA nach nationalem Recht entlang der Beteiligungskette zu berücksichtigen wäre und somit die X-Ltd. beträfe (a.A. Falk, EFG 2024, 79, 80).
- 38** bb) Die bisherigen Feststellungen des FG reichen aber nicht aus, um die Klägerin als Unternehmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 zu qualifizieren.
- 39** (1) Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Zypern 2011 setzt der Unternehmensbegriff eine Geschäftstätigkeit voraus. Auch wenn eine weitergehende Definition fehlt, wird daraus zumindest deutlich, dass eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit nicht zu einem Unternehmen führen kann (Wassermeyer/Wassermeyer/Drüen, MA Art. 3 Rz 23). Die nationalen Gewerblichkeitsfiktionen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und des § 8 Abs. 2 KStG finden insoweit keine Anwendung (Wassermeyer/Wassermeyer/Drüen, MA Art. 3 Rz 23; Wassermeyer/Wassermeyer, MA Art. 7 Rz 16a und 49; zu § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG auch Senatsurteile vom 28.04.2010 - I R 81/09, BFHE 229, 252, BStBl II 2014, 754; vom 09.12.2010 - I R 49/09, BFHE 232, 145, BStBl II 2011, 482; BFH-Urteil vom 04.05.2011 - II R 51/09, BFHE 233, 517, BStBl II 2014, 751; a.A. Pohl in Schönfeld/Ditz, DBA, 3. Aufl., Art. 3 Rz 37).
- 40** Die Einwendung der Klägerin, der Unternehmensbegriff des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 sei weiter als in den übrigen abkommensrechtlichen Regelungen auszulegen, überzeugt nicht. Für eine von Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Zypern 2011 abweichende Auslegung sind aus dem Abkommen keine Anhaltspunkte erkennbar. Vielmehr sollen die Definitionen des Art. 3 DBA-Zypern 2011 gerade auch eine einheitliche Auslegung innerhalb des Abkommens sicherstellen.
- 41** (2) Nach diesen Maßgaben sind auf Grundlage der derzeitigen Feststellungen des FG keine hinreichenden Anhaltspunkte erkennbar, dass die Klägerin die Voraussetzungen eines Unternehmens im Sinne des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 erfüllt. Vielmehr scheint das FG davon auszugehen, dass es sich bei der Klägerin um eine Ein-Objekt-Gesellschaft handelt, die grundsätzlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt und hierfür die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in Anspruch nimmt. Unter diesen Umständen durfte das FG die Klägerin nicht ohne weitere Feststellungen zur Art der von ihr ausgeübten Tätigkeiten als abkommensrechtliches Unternehmen qualifizieren.
- 42** cc) Sollte die Klägerin kein Unternehmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 sein, läge die Konstellation des Streitfalls von vornherein außerhalb des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011. Damit käme auch in Bezug auf den formellen Fremdvergleich nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen keine Sperrwirkung in Betracht, so dass die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid --soweit die übrigen Voraussetzungen einer vGA erfüllt wären-- keinen Erfolg hätte. Denn im Rahmen des dann einschlägigen Art. 6 DBA-Zypern 2011 richtet sich die Ermittlung des Einkommens nach den innerstaatlichen Vorschriften (Reimer in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 6 Rz 15) und damit auch nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Aus Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 ergäben sich insofern keine Beschränkungen (a.A. wohl Eigelshoven in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 9 Rz 35, der zumindest einen Einfluss auf die Auslegung anderer Verteilungsnormen für möglich hält).
- 43** 6. Aus den vorstehend ausgeführten Gründen folgt, dass das angefochtene Urteil keinen Bestand haben kann, sondern aufzuheben ist. Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen, damit es insbesondere die für die Einordnung als vGA --und gegebenenfalls die für die Einordnung der Klägerin als abkommensrechtliches Unternehmen-- erforderlichen Tatsachenfeststellungen nachholen kann. Der Senat weist für den zweiten Rechtsgang auf Folgendes hin:
- 44** a) In einem ersten Schritt ist vom FG zu prüfen, ob tatsächlich keine ausreichend eindeutigen und im Vorhinein vereinbarten Regelungen über die Leistungen der Y-Ltd. im Zusammenhang mit dem Grundstückskauf vorliegen. Hierbei dürfte es unter anderem darauf ankommen, ob innerhalb des Konzerns für sämtliche Grundstückskäufe inhaltsgleiche (standardisierte) Regelungen mit der Y-Ltd. vereinbart worden sind oder ob diese Vereinbarungen zumindest teilweise voneinander abweichen.

- 45** b) In einem zweiten Schritt sind tatsächliche Feststellungen erforderlich, ob die Klägerin als ein Unternehmen im Sinne des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 zu qualifizieren ist und dadurch eine Sperrwirkung für die Anwendung der Sonderbedingungen einer vGA bei beherrschenden Gesellschaftern und ihnen nahestehende Personen eintritt. Hierbei setzt die Unternehmenseigenschaft der Klägerin nicht voraus, dass auch das erworbene Grundstück zur Erzielung unternehmerischer Einkünfte verwendet wird. Maßgebend ist nach dem Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 allein, ob die Klägerin durch irgendeine Geschäftstätigkeit im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Zypern 2011 als abkommensrechtliches Unternehmen zu qualifizieren ist.
- 46** c) Darüber hinaus setzt die Anwendung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 Feststellungen voraus, dass die Y-Ltd. trotz ihrer Zweigniederlassung in Deutschland ein nach Art. 4 Abs. 1 und 3 DBA-Zypern 2011 in Zypern ansässiges Unternehmen ist. Auf die X-Ltd. kommt es insoweit nicht an, auch wenn sie nach den nationalen Vorschriften Empfängerin der vGA ist. Denn Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 regelt die Gewinnkorrekturen für diejenigen Unternehmen, die die maßgeblichen kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen unterhalten, das heißt im Streitfall für die Klägerin und die Y-Ltd.
- 47** d) Hinsichtlich der Auswirkungen auf den Haftungsbescheid ist zu differenzieren:
- 48** Erfüllen die Klägerin oder die Y-Ltd. nicht die abkommensrechtliche Grundvoraussetzung eines Unternehmens, kann es von vorneherein nicht zu einer Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 kommen. In diesem Fall müsste das FG eine umfassende Prüfung des Haftungsbescheids nachholen. Dies hat es --aus seiner Sicht konsequent-- bisher unterlassen.
- 49** Kommt es dagegen auf Ebene der Klägerin zu einer Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 in Bezug auf den formellen Fremdvergleich nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und diesen nahestehende Personen, muss dies auch auf die weiteren Folgen durchschlagen, die das nationale Recht daran knüpft, das heißt hier auf die Empfängerseite der vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) sowie auf die verfahrensrechtliche Umsetzung als vGA über die X-Ltd. mit der X-Ltd. als Steuerschuldnerin der Kapitalertragsteuer. Dies gilt jedenfalls dann, wenn --wie im Streitfall-- für alle Beteiligten dasselbe Doppelbesteuerungsabkommen einschlägig ist.
- 50** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de