

Urteil vom 08. September 2010, I R 6/09

§ 8a KStG 1999 a.F./n.F. verstößt gegen Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 - unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland - keine zwingende inhaltliche Verständigungsvorgabe durch OECD-Musterabkommen

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8a Abs 1 S 1 Nr 2, KStG § 8a Abs 1 S 2, DBA CHE Art 9 Abs 1, DBA CHE Art 11 Abs 4, DBA CHE Art 25 Abs 3, DBA CHE Art 9 Abs 1, DBA CHE Art 11 Abs 4, DBA CHE Art 25 Abs 3, OECDMustAbk , KStG § 1

vorgehend FG Köln, 21. Oktober 2008, Az: 13 K 1164/05

Leitsätze

Die Umqualifizierung von Zinsen in vGA nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. ist nicht mit dem Diskriminierungsverbot des Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 vereinbar .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine AG Schweizer Rechts mit statutarischem Sitz in der Schweiz, die in den Streitjahren 1999 bis 2001 ihre Geschäftsleitung in Deutschland hatte. Ihr alleiniger Aktionär war der in der Schweiz wohnhafte GH.
- 2 1991 erwarb die Klägerin das Eigentum an einem in Deutschland belegenen Grundstück, das mit einem Hotel bebaut war. Das Hotel war zunächst an eine GmbH verpachtet. In den Monaten Januar bis April 1998 und in den Streitjahren wurde es von der Klägerin von Deutschland aus betrieben.
- 3 Mit zwei Verträgen vom 1. November 1991 gewährte GH der Klägerin Darlehen in Höhe von 600.000 DM und 150.000 DM zu einem Zinssatz in Höhe von 8 v.H. Die Verträge sahen vor, dass der Darlehenszins den wirtschaftlichen Gegebenheiten zum Beginn eines jeden Jahres angepasst und der Zins nachschüssig jeweils am 15. Januar eines jeden Jahres ausgezahlt werden sollte. Die Laufzeiten der Darlehen waren bis zum 30. September 2001 fest vereinbart, danach sollten die Kredite in Darlehen von unbestimmter Dauer umgewandelt werden. In den Jahren 1992 bis 2001 gewährten GH (1993 bis 2001) sowie die ebenfalls in dessen alleinigem Anteilsbesitz stehende H-AG, Schweiz, (1992) der Klägerin weitere, vereinbarungsgemäß jeweils mit 6 v.H. zu verzinsende Darlehen in Höhe von insgesamt 2.214.623 DM. Die Darlehensverträge enthalten hinsichtlich der Rückzahlungstermine die Bemerkung "gem. gegenseitiger Vereinbarung, unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von sechs Monaten". Sicherheiten wurden nicht gewährt. Eine Auszahlung der Zinsbeträge erfolgte nicht, die Zinsen wurden in den Streitjahren dem Darlehenskonto von GH am Jahresende gutgeschrieben und wieder verzinst.
- 4 Aufgrund von Verlusten in den Vorjahren betrug das Eigenkapital der Klägerin in den Streitjahren ./ 2.338.349 DM (1999), ./ 2.664.318 DM (2000) und ./ 2.935.983 DM (2001).
- 5 Insgesamt machte die Klägerin aus den vorgenannten Darlehen Zinsen in Höhe von 163.318 DM (1999), 174.006 DM (2000) und 192.865 DM (2001) als Betriebsausgaben geltend. Alle Zinsen waren nach einem Zinssatz von 6 v.H. berechnet.
- 6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) behandelte die Zinsen hingegen als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) und rechnete sie dem Gewinn der Klägerin gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) außerbilanziell hinzu. Unabhängig davon seien die Darlehenszinsen ohnehin auch als Fremdkapitalvergütungen i.S. von § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. zu behandeln.

- 7 Die Klage gegen die hiernach ergangenen Steuerbescheide war überwiegend erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) verneinte das Vorliegen einer vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 und sah die an sich einschlägigen Vorschriften in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. als unanwendbar an, weil sie gegen 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, 519) i.d.F. des Protokolls vom 21. Dezember 1992 (BGBl II 1993, 1888, BStBl I 1993, 928) --DBA-Schweiz 1971/1992-- verstießen (FG Köln, Urteil vom 22. Oktober 2008 13 K 1164/05, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 509).
- 8 Das FA stützt seine Revision auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) unterstützt das FA in der Sache, hat jedoch keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat in den gewährten Zinszahlungen zu Recht keine vGA gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 gesehen (2.). Es hat auch zu Recht angenommen, dass § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot in Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 verstößt und deshalb unanwendbar bleibt (3.).
- 12 1. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG 1999 sind Kapitalgesellschaften, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben, unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Klägerin ist nach den insoweit für den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) eine nach Schweizer Recht errichtete Kapitalgesellschaft, deren Geschäftsleitung sich in den Streitjahren im Inland befand. Auch ausländische Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland können unbeschränkt steuerpflichtig sein (vgl. Senatsurteile vom 23. Juni 1993 I R 31/92, BFH/NV 1994, 661; vom 16. Dezember 1998 I R 138/97, BFHE 188, 251, BStBl II 1999, 437; vom 29. Januar 2003 I R 6/99, BFHE 201, 463, BStBl II 2004, 1043; s. auch Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 23. Juni 1992 IX R 182/87, BFHE 168, 285, BStBl II 1992, 972; Wassermeyer in Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 20, S. 83).
- 13 2. Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) --i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999 und für die Gewerbesteuer mit § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 1999)-- auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (vgl. z.B. Senatsurteile vom 4. September 2002 I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; vom 22. Oktober 2003 I R 37/02, BFHE 204, 96, BStBl II 2004, 121, jeweils m.w.N.). 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 Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, vgl. Urteil vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626). Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545, m.w.N.). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (Senatsurteil vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131); diese Einschränkung spielt jedoch im Streitfall keine Rolle.
- 14 Diesen Anforderungen, die an die Annahme einer vGA zu stellen sind, genügen die im Streitfall in Rede stehenden Darlehensverträge und die daraufhin seitens der Klägerin gezahlten Zinsen nicht. Das hat das FG erschöpfend und beanstandungsfrei ausgeführt und ist unter den Beteiligten im Kern auch nicht mehr streitig. Das beigetretene BMF macht allerdings im Revisionsverfahren geltend, die geschlossenen Verträge zwischen der Klägerin und GH seien

zivilrechtlich unwirksam. Die Klägerin als Schweizer Kapitalgesellschaft sei infolge der Verlagerung des Ortes ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung von der Schweiz nach Deutschland fortan nicht als Kapitalgesellschaft, sondern als rechtsfähige Personengesellschaft anzusehen, für die --da GH Alleingesellschafter sei-- die Regelungen für Einzelkaufleute gälten. Das ergebe sich aus internationalem Gesellschaftsrecht und der danach gegenüber sog. Drittstaaten --wie hier der Schweiz-- fortgeltenden "Sitztheorie" (vgl. dazu Bundesgerichtshof, Urteil vom 8. Oktober 2009 IX ZR 227/06, GmbH-Rundschau 2010, 211, m.w.N.). Eine natürliche Person, wie vorliegend GH, könne aber nicht mit sich selbst wirksame Verträge abschließen. Konsequenz sei die Annahme von vGA.

- 15** Dem ist nicht zu folgen. Die erwähnte Indizwirkung, die zivilrechtlich unwirksamen Vereinbarungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter für die Annahme einer vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 1999 beizumessen sein kann (s. z.B. Senatsurteil vom 23. Oktober 1996 I R 71/95, BFHE 181, 328, BStBl II 1999, 35; s. auch BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 IX R 46/08, BFHE 225, 112, zur entsprechenden Rechtslage bei sog. Angehörigenverträgen, jeweils m.w.N.), greift unter den beschriebenen Gegebenheiten des Streitfalls unabhängig davon, ob das BMF in seiner gesellschaftsrechtlichen Einschätzung richtig liegt, nicht. Denn auch dann bliebe es dabei, dass die Klägerin als Steuersubjekt existent wäre. Vereinbarungen, die sie mit ihrem Gesellschafter trifft, sind dementsprechend aus steuerlicher Sicht zu akzeptieren. Stellt man demgegenüber allein auf die gesellschaftsrechtliche Existenz und Rechtsfähigkeit der Gesellschaft und deren etwaiges Fehlen ab, entfielen andernfalls auch die Eignung des beanstandeten Vorteils, beim Empfänger eine gesellschaftlich veranlasste Zuwendung als Kapitaleinkunft i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Unabhängig davon kann es weder der Klägerin noch GH angelastet werden, die komplexe international-gesellschaftsrechtliche Regelungslage nicht im Vorwege hinreichend erkannt und durchdrungen zu haben. Auch das spricht dagegen, in einer etwaigen zivilrechtlichen Unwirksamkeit ein tragfähiges Beweisanzeichen gegen die Ernstlichkeit des Vereinbarten zu erblicken (s. auch dazu die zitierten Rechtsprechungsnachweise).
- 16** In Anbetracht dessen kann unbeantwortet bleiben, ob die besonderen Anforderungen, die steuerlich an die Leistungsbeziehung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren beherrschenden Gesellschafter gestellt werden, möglicherweise aus abkommensrechtlichen Gründen des Art. 9 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 6 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development --OECD-MustAbk-- (hier Art. 9 und Art. 11 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992) ohnehin nicht oder nur eingeschränkt anwendbar sind (vgl. dazu z.B. Senatsurteil vom 9. November 2005 I R 27/03, BFHE 211, 493, BStBl II 2006, 564; FG Köln, Urteil vom 22. August 2007 13 K 647/03, EFG 2008, 161, jeweils m.w.N.).
- 17** 3. Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F. (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999, § 7 GewStG 1999) 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 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.
- 18** Nach § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 n.F. (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 1999, § 7 GewStG 1999) stellen Vergütungen für Fremdkapital, das eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt gewesen ist, vGA dar, wenn eine in einem Bruchteil des Kapitals bemessene Vergütung vereinbart gewesen ist und soweit das Fremdkapital zu einem Zeitpunkt des Wirtschaftsjahrs das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals des Anteilseigners übersteigt. Zu einer solchen Umqualifizierung kommt es auch dann, wenn die Vergütung an eine dem Anteilseigner nahe stehende Person i.S. des § 1 Abs. 2 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) oder einen Dritten gezahlt worden ist, der auf den Anteilseigner oder eine diesem nahe stehende Person hat zurückgreifen können. Auch hier unterbleibt die Hinzurechnung als vGA, wenn die Kapitalgesellschaft nachweisen kann, dass sie das Fremdkapital unter sonst gleichen Umständen auch von einem fremden Dritten erhalten hätte. Nach § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 n.F. unterbleibt eine Hinzurechnung zudem dann, wenn die Vergütung bei dem Anteilseigner im Inland im Rahmen einer Veranlagung erfasst worden ist.
- 19** a) Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass die Voraussetzungen dieser Regelungen erfüllt sind. Der Senat hat auch in diesem Punkt keine Veranlassung, etwas anderes anzunehmen. Die Zinsen, welche die Klägerin in den Streitjahren an GH gezahlt hat, waren folglich dem Gewinn der Klägerin als vGA außerbilanziell hinzuzurechnen.

- 20** b) Das FG hat der Klage der Klägerin dennoch entsprochen, weil es in der Umqualifizierung der Zinsen in vGA nach Maßgabe von § 8a KStG 1999 in seinen jeweiligen für die Streitjahre einschlägigen Fassungen einen Verstoß gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot des Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 angenommen hat. Dem ist beizupflichten (ebenso --bezogen auf die entsprechende Regelung des Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk-- z.B. Hageböke in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 24 OECD-MA Rz 108.1; Rust in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 24 Rz 165a; Obser, Gesellschafter-Fremdfinanzierung im europäischen Konzern, 2005, S. 41 ff.; Hirsch, Gesellschafterfremdfinanzierung inländischer Kapitalgesellschaften durch ausländische Anteilseigner, 1999, S. 295; Gosch, KStG, 1. Aufl., § 8a Rz 29).
- 21** aa) Die Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar, einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dürfen nach Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 in dem erstgenannten Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staats unterworfen sind oder unterworfen werden können. Das ist unter den hier in Rede stehenden Gegebenheiten der Fall.
- 22** aaa) Die Klägerin ist ein Unternehmen eines Vertragsstaats i.S. von Art. 25 Abs. 3 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA-Schweiz 1971/1992. Sie hat ihren Sitz in der Schweiz, hatte jedoch ihre Geschäftsleitung in den Streitjahren in Deutschland und war damit nach Lage der Dinge in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig und zugleich i.S. von Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz 1971/1992 in beiden Vertragsstaaten ansässig. Eine derart doppelansässige Gesellschaft gilt aus Abkommenssicht als in dem Vertragsstaat ansässig, in dem sich der Mittelpunkt ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet (Art. 4 Abs. 8 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992). Dies war nach den tatrichterlichen Feststellungen in den Streitjahren in Deutschland. Die Klägerin kann also den Diskriminierungsschutz des Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 beanspruchen.
- 23** bbb) Für die der Klägerin nachteilige Umqualifizierung der geleisteten Zinsen in vGA unterscheiden sowohl § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F. als auch § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 n.F. in ihren tatbestandlichen Voraussetzungen im Ergebnis danach, ob es sich um eine im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit einem nicht zur Anrechnung von Körperschaftsteuer berechtigten Anteilseigner bzw. mit einem im Inland veranlagten Anteilseigner handelt. Ist dies der Fall, unterbleibt die Umqualifizierung und Hinzurechnung. Damit werden stets und insbesondere diejenigen Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, gegenüber entsprechenden Unternehmen mit im Inland ansässigen Anteilseignern steuerlich benachteiligt. Dass die tatbestandlichen Unterscheidungsmerkmale der fehlenden Anrechnungsberechtigung zur Körperschaftsteuer (in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F.) bzw. der fehlenden Veranlagung (in § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 1999 n.F.) unmittelbar nicht auf die Ansässigkeit der Anteilseigner abstellen, tut insoweit nichts zur Sache. Vielmehr ist unbeschadet aller sonstigen Unterschiede zwischen den unionsrechtlichen Diskriminierungsverboten einerseits und den abkommensrechtlichen Diskriminierungsverboten andererseits jedenfalls in diesem Punkt vollumfänglich auf die insoweit --was den Vergleichsmaßstab anbelangt-- parallele gemeinschaftsrechtliche Sicht zu verweisen (s. auch Senatsurteil in BFHE 201, 463, BStBl II 2004, 1043), wie sie sich aus dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, jetzt Gerichtshof der Europäischen Union, vom 12. Dezember 2002 C-324/00 "Lankhorst-Hohorst" (Slg. 2002, I-11779) ergibt. Ausschlaggebend ist hier wie dort, dass sowohl von der fehlenden Nichtanrechnungsberechtigung als auch von der fehlenden Veranlagungsmöglichkeit vorrangig im anderen Vertragsstaat ansässige Anteilseigner betroffen sind und dadurch im Ergebnis eine diskriminierende Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften mit in- und ausländischen Anteilseignern bewirkt wird. Damit ist die steuerliche Behandlung von Inlandsgesellschaften mit in der Schweiz ansässigen Anteilseignern i.S. von Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 --und zwar unmittelbar und nicht lediglich mittelbar-- anders oder belastender als die Besteuerung, denen --nach Tätigkeit ebenso wie nach Rechtsform (vgl. dazu z.B. Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 168)-- "andere ähnliche Unternehmen" in Deutschland unterworfen sind oder unterworfen werden können. Der Umstand, dass § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. in bestimmten Situationen gleichermaßen auch für Gesellschaften mit inländischen Anteilseignern einschlägig werden kann, tritt dahinter zurück; Zielrichtung der genannten Vorschriften zur steuerlichen Beschränkung der Gesellschafter-Fremdfinanzierung bei Kapitalgesellschaften ist nach Regelungssinn und -zweck in erster Linie und in der tatsächlichen Auswirkung die Erfassung grenzüberschreitender Sachverhalte der Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit ausländischen Anteilseignern. Konsequenz dieser Ungleichbehandlung und

des daraus abzuleitenden Verstoßes gegen Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 ist die Nichtanwendung der diskriminierenden Steuerregelungen.

- 24** bb) Das Vorbringen der Revision ist nicht geeignet, an diesem Ergebnis etwas zu ändern. Das betrifft namentlich das Vorbringen, eine schädliche Ungleichbehandlung scheidet schon deswegen aus, weil die durch § 8a KStG 1999 a.F./n.F. bewirkte Rechtsfolge --die Umqualifizierung der Zinsen in vGA und deren außerbilanzielle Hinzurechnung-- in Einklang mit den allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätzen stünde, wie sie in Art. 9 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 6 OECD-MustAbk und in Einklang damit auch in Art. 9 und Art. 11 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 niedergelegt seien.
- 25** Diese Abkommensregelungen betreffen den sog. Fremdvergleichsgrundsatz ("dealing at arm's length") bei Unternehmen oder Personen, die nach Maßgabe qualifizierter, auch im Streitfall zwischen der Klägerin und der H-AG gegebener Merkmale miteinander verbunden sind (Art. 9 DBA-Schweiz 1971/1992), oder Schuldner und Gläubiger, zwischen denen --wie im Streitfall zwischen der Klägerin und ihrem Alleingesellschafter GH-- besondere Beziehungen bestehen (Art. 11 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992). Sind solche miteinander verbundene Unternehmen oder Personen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen jener Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet oder entsprechend besteuert werden (Art. 9 DBA-Schweiz 1971/1992). Entsprechendes regelt Art. 11 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992 für Schuldner und Gläubiger, zwischen denen besondere Beziehungen bestehen: Übersteigen wegen dieser Beziehungen die gezahlten Zinsen, gemessen an den zugrunde liegenden Forderungen, den Betrag, den Schuldner und Gläubiger ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird Art. 11 DBA-Schweiz 1971/1992 nur auf diesen letzten Betrag angewandt (Art. 11 Abs. 4 Satz 1 DBA-Schweiz 1971/1992) und kann der übersteigende Betrag nach dem Recht jedes Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden (Art. 11 Abs. 4 Satz 2 DBA-Schweiz 1971/1992).
- 26** Den wiedergegebenen abkommensrechtlichen Berichtigungserlaubnissen soll nach Ansicht der Finanzverwaltung auch § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. unterfallen. Denn in Nr. 3 des OECD-Musterkommentars (OECD-MustKomm) 2008 zu Art. 9 OECD-MustAbk wird die Auffassung vertreten, dass "zwischen den Abkommen und den innerstaatlichen Regelungen über die Unterkapitalisierung eine Wechselwirkung (besteht), die für den Anwendungsbereich des Artikels von Bedeutung" ist. Diese Auffassung ist seit 1992 in den OECD-Musterkommentar aufgenommen worden. Es mag dahinstehen, ob sie gleichwohl auch für das ursprünglich schon im Jahre 1971 vereinbarte DBA-Schweiz 1971/1992 bedeutsam ist (vgl. zu einem derartigen sog. dynamischen in Abgrenzung zu einem sog. statischen Verständnis aber auch z.B. Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322). Es mag ebenfalls dahinstehen, ob dann, wenn man dies bejahen würde, § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. infolge der in § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG 1999 a.F./§ 8a Abs. 1 Satz 3 KStG 1999 n.F. enthaltenen, dem Steuerpflichtigen eingeräumten Nachweismöglichkeit, dass die Zinszahlung mit dem Fremdvergleichsmaßstab übereinstimmt, tatsächlich in Einklang mit Art. 9 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 6 OECD-MustAbk stünde (vgl. dazu z.B. Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 147; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 9 MA Rz 107; Gosch, a.a.O., § 8a Rz 29; Köplin/Koch in Erle/Sauter, KStG, 2. Aufl., § 8a KStG Rz 19 ff.; ferner Wunderlich in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/USA, Art. 24 Rz 42, jeweils m.w.N.). Und dahinstehen mag schließlich, ob es sich bei § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. bezogen auf vorgängig abgeschlossene Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht im Ergebnis um ein faktisches sog. Treaty override handelt, dessen völkerrechtliche und verfassungsrechtliche Zulässigkeit bezweifelt werden kann (vgl. auch dazu Senatsbeschluss in BFHE 229, 322; s. zu § 8a KStG auch Knobbe-Keuk, Der Betrieb 1993, 60).
- 27** Denn unabhängig davon kann von einem derartigen tatbestandlichen Vorbehalt für das DBA-Schweiz 1971/1992 keine Rede sein. Es trifft zwar zu, dass solche Regelungsvorbehalte in Art. 24 Abs. 4 OECD-MustAbk enthalten sind. Nach dessen Satz 1 sind u.a. Zinsen, 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, vorausgesetzt, es ist nicht Art. 9 Abs. 1, Art. 11 Abs. 6 oder Art. 12 Abs. 4 OECD-MustAbk anzuwenden. Unterstellt, § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1999 a.F./n.F. ist mit Art. 9 Abs. 1 und Art. 11 Abs. 6 OECD-MustAbk vereinbar, entfielen folglich auch ein Verstoß gegen Art. 24 Abs. 4 OECD-MustAbk (s. dazu Rust, ebenda; s. auch Nr. 79 und Nr. 74 OECD-MustKomm 1992/2008 zu Art. 24 Abs. 4 OECD-MustAbk). Eine derartige Abkommensregelung, wie sie Art. 24 Abs. 4 OECD-MustAbk vorgibt, fehlt im DBA-Schweiz 1971/1992 indessen. Aus diesem Fehlen lässt sich jedoch keineswegs ableiten, dass hinsichtlich von Zinszahlungen ein Diskriminierungsschutz nach dem Willen der Vertragsstaaten des DBA-Schweiz 1971/1992 von vornherein entzogen wäre: Das OECD-Musterabkommen stellt, wie schon das Wort

"Musterabkommen" belegt, keine zwingende inhaltliche Verständigungsvorgabe für die Vertragsstaaten dar; etwaige Abweichungen lassen mithin keinen Rückschluss auf inhaltliche Einschränkungen zu. Es gibt deshalb auch keinen Grund, Zinszahlungen vom Anwendungsbereich des Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 auszunehmen. Überdies wurde Art. 24 Abs. 4 OECD-MustAbk erst seit 1977 Bestandteil des Musterabkommens und war darin vordem --und damit auch bei Abschluss des DBA-Schweiz 1971 in seiner ursprünglichen und insoweit maßgeblichen Fassung-- nicht enthalten (vgl. Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 24 MA Rz 9). Auch für die Annahme eines entsprechenden --ungeschriebenen-- Anwendungsvorrangs von Art. 9 Abs. 1 sowie Art. 11 Abs. 6 OECD-MustAbk (hier Art. 9 und Art. 11 Abs. 4 DBA-Schweiz 1971/1992) zum Nachteil von Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk (und hier von Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992) ist nicht nur vom Regelungswortlaut her "auf den ersten Blick" (so aber neuerdings Nr. 79 Satz 1 OECD-MustKomm 2008 zu Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk), sondern auch in historischer und systematischer Sicht nichts ersichtlich. Es verbleibt deswegen allein bei denjenigen Anforderungen an eine Abkommensgleichbehandlung, wie sie in Art. 25 Abs. 3 DBA-Schweiz 1971/1992 enthalten sind (ebenso zu Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk z.B. Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 165a; von Pannwitz in Haase, AStG/DBA, Art. 24 MA Rz 7; unklar Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. 24 MA Rz 102). Und diese Voraussetzungen sind, wie dargestellt, hier erfüllt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de