Downloaded from Blogs on 18.11.2026 15:35

By PwC Deutschland | 21 August 2026

Abkommensrechtliche Sperrwirkung für formellen Fremdvergleich

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. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 18.11.2026 15:35

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) sowie darüber, ob die entsprechende Gewinnkorrektur wegen einer abkommensrechtlichen Sperrwirkung ausgeschlossen ist.

Die Anteile der als Vorratsgesellschaft gegründeten Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer deutschen GmbH, wurden 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 erwarb die Klägerin im Jahr 2013 eine im Inland belegene Immobilie für einen Kaufpreis von 8.740.000 €.

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.
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 das Finanzamt von einer vGA aus, da die Klägerin keinen eigenen Einfluss auf die Entscheidung gehabt habe, welche Immobilie angeschafft werde. Die Y-Gruppe habe 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.

Die Klage vor dem Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte Erfolg.
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. 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.
Die vGA könne jedoch wegen einer Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 des DBA-Zypern 2011 nicht berücksichtigt werden.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben, die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

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

Downloaded from Blogs on 18.11.2026 15:35

bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilt werden.

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).

Die Annahme des FG, der formelle Fremdvergleich unterliege im Streitfall der Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung wird der formelle Fremdvergleich nach den Sonderbedingungen für beherrschende Gesellschafter und ihnen nahestehende Personen durch Art. 9 Abs. 1 DBA-Zypern 2011 gesperrt. 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 "sperren", die nicht mit den Maßstäben des "dealing at arm's length"-Grundsatzes nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk in Einklang stehen. Die Aufgabe der Rechtsprechung zur umfassenden Sperrwirkung von mit Art. 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen vergleichbaren Regelungen steht dem nicht entgegen.

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.

Das angefochtene FG-Urteil hat keinen Bestand und ist aufzuheben. 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. 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.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 24. Juni 2026 (**I R 57/23**), veröffentlicht am 20. August 2026.

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie **hier**.

Keywords

DBA-Sperrwirkung, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), Internationales Steuerrecht, Verdeckte Gewinnausschüttung, vGA