

Das DBA-Gespenst bei der Organschaft

Von Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Hamburg*

Im Falle eines im DBA-Ausland ansässigen Organträgers oder Gesellschafters einer Organträger-Personengesellschaft stellt sich die Frage, ob die Besteuerung des ihm im Rahmen der Organschaft zugerechneten Einkommens durch ein DBA mit seinem Ansässigkeitsstaat begrenzt sein kann. Die Frage hat durch ein jüngst ergangenes Urteil des BFH zur sog. grenzüberschreitenden gewerbsteuerlichen Organschaft aufgrund eines DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots besondere Aktualität erhalten. Sie muss aber auch beantwortet werden, wenn die Beteiligung an der Organgesellschaft in einer eigenen oder durch eine Personengesellschaft vermittelten inländischen Betriebsstätte des Organträgers gehalten wird, welcher sie im Sinne des DBA jedoch nicht funktional zugeordnet ist. Der Beitrag kommt zu dem Ergebnis, dass das Fehlen einer inländischen Betriebsstätte oder die fehlende funktionale Zuordnung der Organbeteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte der Besteuerung nicht entgegensteht.

1. Einleitung

Die Frage, ob ein DBA mit dem ausländischen Ansässigkeitsstaat eines Organträgers oder eines Gesellschafters einer Organträger-Personengesellschaft das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des zugerechneten Organeinkommens beschränken kann, ist in der Vergangenheit – soweit ersichtlich – praktisch nicht diskutiert worden¹.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 9. 2. 2011² zur sog. grenzüberschreitenden gewerbsteuerlichen Organschaft ausgeführt, dass die in der Entscheidung bejahte Anwendung des DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbots (Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970, entsprechend Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) und die daraus folgende Anerkennung einer gewerbsteuerlichen Organschaft zwischen einer inländischen Gesellschaft und ihrer ausländischen (mittelbaren) Gesellschafterin „unter Umständen Besteuerungsdefizite“ nach sich ziehen könne, „weil der steuerliche Zugriff auf den im Ausland ansässigen Organträger misslingt“³. Dies liege „an der abkommensrechtlich vereinbarten Verteilung der Besteuerungsrechte in Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 Abs. 7 OECD-MA“⁴; die gewerbsteuerliche Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG werde insoweit DBA-rechtlich nicht nachvollzogen. Es liegt nahe, diese Erwägungen – jedenfalls auch – auf die deutsche Besteuerung zu beziehen⁵. Diese würde mit anderen Worten daran scheitern, dass der auf Grund der organschaftlichen Zurechnung angenommene Unternehmensgewinn der ausländischen Ge-

sellschafterin i. S. des Art. 7 OECD-MA DBA-rechtlich weder einer von der Gesellschafterin unterhaltenen eigenen inländischen Betriebsstätte zugeordnet werden kann noch die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zur Annahme einer inländischen Betriebsstätte der Gesellschafterin führt.

Das Urteil, das zur früheren gewerbsteuerlichen Organschaft ergangen ist, die keinen Gewinnabführungsvertrag erforderte, hat eine Debatte über die Frage ausgelöst, ob es unter dem heutigen Organschaftsregime mittels Abschlusses eines Gewinnabführungsvertrags mit einem ausländischen Mutterunternehmen möglich ist, inländische Gewinne der deutschen Besteuerung zu entziehen⁶. Insofern wird – je nach Sichtweise – die Chance⁷ oder die Gefahr⁸ gesehen, dass der inländische Gewinn einer inländischen Kapitalgesellschaft unter Berufung auf ein Diskriminierungsverbot in dem DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Mutterunternehmens für körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Zwecke dem Mutterunternehmen als Organträger zuzurechnen sei⁹, infolge des nämlichen DBA aber in Ermangelung einer inländischen Betriebsstätte des Mutterunternehmens durch Deutschland nicht besteuert werden könne¹⁰. Die nachfolgenden Ausführungen befassen sich nicht mit der Frage, ob das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA tatsächlich eine derartige grenzüberschreitende organschaftliche Gewinnzurechnung erfordert¹¹. Die Überlegungen konzentrieren sich vielmehr auf die Frage, ob das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich eines solcherart dem „Organträger“ zugerechneten Einkommens bzw. Gewerbeertrags durch das DBA ausgeschlossen ist. Die Frage erlangt in dieser Fallkonstellation allerdings nur dann Relevanz, wenn entweder – was richtigerweise allerdings zu verneinen ist¹² – als Folge der Anwendung des allein zugunsten der inländischen Tochtergesellschaft wirkenden¹³ Diskriminierungsver-

6 Vgl. Behrens, Ubg 2011, 665; Buciek, FR 2011, 588; Dötsch, Der Konzern 2011, 267; Frotscher, ISr 2011, 697; ders., in: Frotscher/Maas, KStG, Stand: 15. 8. 2011, § 14 Rn. 39 ff.; Gosch, BFH/PR 2011, 266; Kotyrba, BB 2011, 1382; Lendewig, NWB 2011, 2539; Lüdicke, International Tax Law Reports (ITLR), Vol. 13 (2011), 839; Mitschke, ISr 2011, 537; Mössner, ISr 2011, 349; Rödder/Schönfeld, DSr 2011, 886; Schnitger/Berliner, ISr 2011, 747 (in diesem Heft); Stöber, BB 2011, 1943; Tetzlaff/Pockelwald, StuB 2011, 414.

7 So wohl – wenn auch zurückhaltend – Rödder/Schönfeld, DSr 2011, 886 (887 ff.).

8 Gosch, BFH/PR 2011, 266 (267); Dötsch, Der Konzern 2011, 267 (268).

9 Ohne Erfüllung der Voraussetzungen des § 18 KStG, namentlich der steuerlichen Zuordnung der „Organgesellschaft“ zu einer inländischen Zweigniederlassung und des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrags unter der Firma dieser Zweigniederlassung.

10 Auch die Erhebung einer Kapitalertragsteuer auf die Gewinnabführung scheidet von vornherein aus, weil die Organschaftsregelungen insoweit als *lex specialis* vorgehen.

11 Dies ohne Begründung verneinend Tz. 77 des amtlichen Kommentars der OECD zu Art. 24 OECD-MA; differenzierend, auch für das deutsche Organschaftsregime, jüngst Avery Jones et al., World Tax Journal 2011, 179 (insb. 208 ff.); ebenfalls differenzierend Boulogne, ET 2011, 171 (175 f.).

12 Vgl. hierzu bereits Lüdicke, International Tax Law Reports (ITLR), Vol. 13 (2011), 839 (846).

* Prof. Dr. Jürgen Lüdicke ist Rechtsanwalt, Steuerberater, Partner bei PwC, Hamburg, und Inhaber des Lehrstuhls für Internationales Steuerrecht am International Tax Institute der Universität Hamburg.

1 Vgl. aber ansatzweise Schaumburg, in: Herzig (Hrsg.), Organschaft (2003), S. 419 (430), zu Fällen des § 18 KStG; Rust, ISr 2003, 658 (661), zu Diskriminierungsfällen.

2 BFH v. 9. 2. 2011, IR 54, 55/10, ISr 2011, 345.

3 BFH v. 9. 2. 2011, IR 54, 55/10, ISr 2011, 345, sub II.3.b), Tz. 21.

4 BFH v. 9. 2. 2011, IR 54, 55/10, ISr 2011, 345, sub II.3.b), Tz. 21.

5 So ausdrücklich Buciek, FR 2011, 588 (sub 2.a)).

AUFSÄTZE

bots das ausländische Mutterunternehmen trotz fehlender gesetzlicher Grundlage (z. B. in den §§ 14 ff. KStG, § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) als „Organträger“ besteuert werden kann, oder wenn der Gesetzgeber eine solche innerstaatliche Rechtsgrundlage für die Besteuerung des ausländischen Mutterunternehmens als Organträger schaffen sollte. Letzteres dürfte ratsam sein.

Im Folgenden werden zunächst die Fallkonstellationen aufgeführt, bei denen die Fragestellung ebenfalls von Bedeutung ist. Sodann wird mit Blick auf die Verteilungsnormen der DBA, die an Einkünfte einer abkommensberechtigten Person anknüpfen, die Wirkung der organschaftlichen Einkommenszurechnung untersucht, um daraus Folgerungen für den Abkommenschutz von Organgesellschaft und Organträger für diese Einkünfte zu ziehen.

2. Betroffene Fallgruppen ausländischer Organträger

Die DBA-rechtliche Problematik darf nicht allein und isoliert für die dem BFH-Urteil¹³ zugrunde liegende (im Folgenden: *erste*) Fallkonstellation gesehen werden, in der die Organträgerereignis eines ausländischen Unternehmens ohne inländische Betriebsstätte vom BFH auf Grund eines DBA-Diskriminierungsverbots angenommen wurde. Aus DBA-Sicht sind drei weitere Fallkonstellationen vergleichbar, die – geplant oder ungeplant – schon immer und unabhängig von diesem Urteil in der Rechtswirklichkeit vorkamen und vorkommen. Für diese anderen, für die Besteuerungspraxis womöglich ungleich bedeutsameren Konstellationen, in denen Organschaft innerstaatlich nach Maßgabe der §§ 14 ff. KStG besteht, stellt sich ebenfalls die Frage, ob Deutschland DBA-rechtlich an der Besteuerung der Gewinne der Organgesellschaft gehindert ist.

Die *zweite* Fallkonstellation betrifft ausländische beschränkt steuerpflichtige Mutterunternehmen, die eine inländische Tochtergesellschaft über eine inländische Zweigniederlassung und mithin über eine inländische Betriebsstätte i. S. des § 12 AO halten und gemäß § 18 KStG eine Organschaft begründet haben. Wenn die Beteiligung an der Tochtergesellschaft zwar nach Maßgabe des innerstaatlichen Rechts, nicht jedoch im Sinne des DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Mutterunternehmens funktional zu der inländischen Betriebsstätte gehört, stellt sich die Rechtslage nach dem DBA genauso wie in der ersten Fallkonstellation dar; DBA-rechtlich macht es nämlich keinen Unterschied, ob eine Beteiligung nicht funktional zu einer inländischen Betriebsstätte gehört oder ob das ausländische Unternehmen im Inland überhaupt keine eigene oder ihm zugerechnete Betriebsstätte im Sinne des DBA unterhält.

Die *dritte* Fallkonstellation betrifft Organträger-Personengesellschaften i. S. des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, an denen ausländische Gesellschafter mit Ansässigkeit in einem DBA-Staat beteiligt sind. Sofern die Beteiligung an der Organgesellschaft zwar nach innerstaatlichem Recht der

Personengesellschaft zuzuordnen ist, es aber an einem funktionalen Zusammenhang im Sinne des DBA fehlt, stellt sich die Lage für den ausländischen Gesellschafter nach dem DBA erneut genauso dar, als hätte er keine – ihm hier durch die Personengesellschaft vermittelte – inländische Betriebsstätte im Sinne des DBA¹⁵.

Die *vierte* in die Überlegungen einzubeziehende Fallkonstellation betrifft im Inland und in einem ausländischen DBA-Staat (doppel)ansässige natürliche Personen, die im Ausland ein Unternehmen betreiben und mit einer inländischen Kapitalgesellschaft einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen haben. Anders als in den Fällen des § 18 KStG ist es nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nicht erforderlich, dass die unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person im Inland eine Zweigniederlassung für ihr Unternehmen unterhält, zu deren Betriebsvermögen die Beteiligung gehört und unter deren Firma der Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen ist¹⁶. Wenn die natürliche Person nach der *tie breaker rule* des DBA (entsprechend Art. 4 Abs. 2 OECD-MA) für die Anwendung des DBA als – nur – in dem ausländischen DBA-Staat ansässig gilt, ist auch hier die Lage DBA-rechtlich nicht anders als in der ersten Fallkonstellation, in der es an einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des DBA fehlt¹⁷.

3. DBA-rechtliche Beschränkungen des Nichtansässigkeitsstaates

3.1 Einkünfte als Gegenstand der Verteilungsnormen der DBA

Ausgangspunkt der Überlegungen zu möglichen Beschränkungen des deutschen Steuerrechts hinsichtlich des vom Organträger zu versteuernden Einkommens oder Gewerbeertrags der Organgesellschaft (im Folgenden einheitlich als „Organergebnis“ bezeichnet) muss die Wirkungsweise der DBA, namentlich ihrer sog. Verteilungsnormen (Art. 6 bis Art. 21 OECD-MA) sein. In allen hier betrachteten Fallkonstellationen ist der Organträger im anderen Vertragsstaat (in der vierten Fallkonstellation: vorrangig) ansässig und damit persönlich abkommensberechtigt. Deutschland ist DBA-rechtlich in der Rolle des Nichtansässigkeitsstaates, oder anders ausgedrückt, des Quellenstaates. Sein Steuerrecht wird durch die Verteilungsnormen für die darin genannten Einkünfte in unterschiedlicher Weise begrenzt¹⁸.

BFH¹⁹ und Schrifttum²⁰ scheinen ohne weiteres – und ohne Begründung – davon auszugehen, dass der Organträger hinsichtlich des ihm zugerechneten Organergebnisses DBA-

15 Vgl. zu dieser Konstellation als Steuerplanungsmodell *Ehlermann/Petersen*, IStR 2011, 747 (in diesem Heft).

16 So zu Recht *Dötsch/Witt*, in: *Dötsch/Jost/Pung/Witt*, Körperschaftsteuer, Stand: Juni 2011 (71. EL), § 14 Rn. 73 m. w. N.; *Sterner*, in: *H/H/R*, KStG, Stand: Mai 2011 (246. EL), § 14 Rn. 151; *Lohmar*, in: *Lademann*, KStG, § 14 Rn. 84; *Schaumburg*, in: *Herzig* (Hrsg.), *Organschaft* (2003), S. 419 (422 f. und 429); *Orth*, IStR 2002, Beihefter zu Heft 9, 3; a. A. bspw. *Danelsing*, in: *Blümich*, KStG, Stand: Mai 2011 (111. EL), § 14 Rn. 58; *Frotscher*, in: *Frotscher/Maas*, KStG, Stand: 15. 8. 2011, § 14 Rn. 118.

17 Diese DBA-rechtliche Konstellation wohl nicht in Betracht ziehend *Dötsch/Witt*, (Fn. 16).

18 Vgl. allgemein *Wassermeyer*, (Fn. 13), Vor Art. 6–22 MA Rn. 1 ff.

19 BFH v. 9. 2. 2011, IR 54, 55/10, IStR 2011, 345, sub II.3.b), Tz. 21.

13 Vgl. *Wassermeyer*, in: *Debatin/Wassermeyer*, DBA, Stand: Oktober 2010 (112. EL), Art. 24 MA Rn. 86; *Rust*, in: *Vogel/Lehner*, DBA, 5. Aufl. (2008), Art. 24 Rn. 164.

14 Vgl. Fn. 2.

AUFsätze

rechtlich Unternehmensgewinne i. S. des Art. 7 OECD-MA erzielt. Unter dieser Prämisse ist es folgerichtig zu fragen, ob das von ihm zu versteuernde Organergebnis einer deutschen Betriebsstätte des Organträgers i. S. des Art. 7 Abs. 1 Satz 2 OECD-MA zugerechnet werden kann. Zu einer ähnlichen Fragestellung gelangte man auch, wenn man „Andere Einkünfte“ i. S. des Art. 21 OECD-MA annähme²¹, denn dessen Abs. 2 gibt dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht nur unter der Voraussetzung, dass die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu einer Betriebsstätte im Quellenstaat gehören.

Es ist freilich zu bezweifeln, dass die Prämisse zutrifft.

Die Art. 6 bis 21 OECD-MA regeln das Besteuerungsrecht an den dort spezifizierten Einkünften. Der Begriff dieser Einkünfte ist weder mit dem Begriff der Einkünfte noch mit den Begriffen des Einkommens oder des zu versteuernden Einkommens des deutschen Ertragsteuerrechts identisch²². Die Anwendung der Verteilungsnormen setzt voraus, dass die dort behandelten Einkünfte von der den Abkommenschutz begehrenden Person erzielt, d. h. ihr steuerlich zugerechnet worden sind²³. Die steuerliche Zurechnung der Einkünfte ist nicht Gegenstand der Regelungen der DBA; sie richtet sich nach dem Recht des jeweils das Abkommen anwendenden Staates²⁴. Nachfolgend wird daher zunächst die innerstaatliche Wirkung der Organschaft untersucht.

3.2 Zur Wirkung der organschaftlichen Zurechnung von Einkommen und Gewerbeertrag

Rechtsfolge der körperschaftsteuerlichen Organschaft ist die Zurechnung des von der Organgesellschaft erzielten Einkommens zum Organträger. Die Zurechnung des Einkommens ändert nichts an der Tatsache, dass die Organgesellschaft die dem Einkommen zugrunde liegenden Einkünfte erzielt. Die Erzielung dieser Einkünfte wird nicht – auch nicht im Wege einer Fiktion – von der Organgesellschaft auf den Organträger verlagert. Steuerfreie Einkünfte, die nicht im Einkommen enthalten sind, werden dem Organträger im Rahmen der Einkommenszurechnung überhaupt nicht zugerechnet²⁵; so gesehen kann er diese Einkünfte keinesfalls „erzielen“. Die Organgesellschaft ist somit hinsichtlich ihrer

sämtlichen Einkünfte als diejenige Person anzusehen, die diese Einkünfte erzielt. Nach innerstaatlichem Steuerrecht erzielt der Organträger diese Einkünfte hingegen nicht. Auch das zugerechnete Einkommen bleibt seinem Wesen nach Einkommen der Organgesellschaft²⁶.

Diese Gegebenheiten haben in den oben erwähnten zweiten und dritten Fallkonstellationen praktische Auswirkungen auf den sachlichen Umfang des vom Organträger bzw. von seinen Gesellschaftern zu versteuernden Einkommens der Organgesellschaft, die bislang – soweit ersichtlich – allerdings nicht erörtert sind. Hierzu sei unterstellt, dass die Organgesellschaft Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte erzielt, die bei ihr – ohne Organschaft – steuerpflichtig wären. Die Frage geht dahin, ob in der zweiten Fallkonstellation der beschränkt steuerpflichtige Organträger und in der dritten Fallkonstellation ein beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft auch diese ihm zugerechneten ausländischen Betriebsstätteneinkünfte versteuern muss. Hätte er selbst oder seine Personengesellschaft diese Einkünfte erzielt, wären sie nicht von der beschränkten Steuerpflicht umfasst. Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte gehören nicht zu den inländischen Einkünften i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, weil eine ausländische Betriebsstätte nach wohl allgemeiner Ansicht keine sog. Unterbetriebsstätte der inländischen Betriebsstätte darstellen kann²⁷. Würde man – abweichend von den oben angestellten Überlegungen – das zugerechnete Einkommen der Organgesellschaft beim Organträger wiederum in seine Bestandteile zerlegen, wären solche ausländischen Betriebsstätteneinkünfte konsequenterweise nicht von der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Dies entspricht aber nicht der Rechtslage und offenbar auch nicht der Besteuerungspraxis²⁸. Nach hier vertretener Ansicht ist ein solches Vorgehen ohnehin unangebracht. Der Organträger (bzw. seine Gesellschafter) versteuert (bzw. versteuern) fremdes Einkommen. Wenn Deutschland dieses Einkommen in der Hand der Organgesellschaft, die es tatsächlich erzielt, besteuern darf, ist kein Grund ersichtlich, beim Organträger von der Besteuerung nur deshalb abzusehen, weil es bei ihm

20 Vgl. Behrens, Ubg 2011, 665 (673); Buciek, FR 2011, 588; Dötsch, Der Konzern 2011, 267 (268); Gosch, BFH/PR 2011, 266 (267); Lendewig, NWB 2011, 2539 (2542 f.); Rödder/Schönfeld, DStR 2011, 886 (887); Stöber, BB 2011, 1943 (1946). Siehe gleichfalls bereits Rust, IStR 2003, 658 (660 f.). Unklar Erle/Heurung, in: Erle/Sauter (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz, 3. Aufl. 2010, § 14 Rn. 67. Vgl. zu dieser Problematik auch Avery Jones et al., World Tax Journal 2011, 179 (212), Fn. 136.

21 Dies alternativ erwägend Ehlermann/Petersen, IStR 2011, 747 (in diesem Heft).

22 Vgl. Wassermeyer, (Fn. 13), Vor Art. 6–22 MA Rn. 2; Vogel, in: Vogel/Lehner, DBA, Vor Art. 6 bis 22, Rn. 2; Lang, in: Hey (Hrsg.), DStJG 34 (2011), S. 353 (354).

23 Wassermeyer, (Fn. 13), Vor Art. 6–22 MA Rn. 2.

24 Gosch, in: Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 50d Rn. 10a; Grotherr, in: Gosch/Kroppen/Grotherr, DBA, Art. 23A/Art. 23B OECD-MA Rn. 80/3; Wassermeyer, (Fn. 13), Vor Art. 6–22 MA Rn. 15; BFH v. 25. 5. 2011, IR 95/10, DStR 2011, 1553 m. w. N.

25 Vgl. Dötsch/Witt, (Fn. 16), § 14 Rn. 260; Frotscher, in: Frotscher/Maas, § 14 KStG, Rn. 655; so auch die amtliche Begründung zu § 32b Abs. 1a EStG, BT-Drs. 14/23, S. 181.

26 So BFH v. 22. 1. 2004, III R 19/02, BStBl II 2004, 515 (516) m. w. N., DStRE 2004, 512; BFH v. 23. 1. 2002, XI R 95/97, BStBl II 2003, 9 (10), DStR 2002, 991. Vgl. hierzu Sterner, (Fn. 16), § 14 Rn. 86. Siehe auch Frotscher, (Fn. 16), § 14 Rn. 639. Hieran ändert auch für beschränkt steuerpflichtige Organträger die Regelung des § 18 KStG nichts. Auch die von Wassermeyer (GmbHR 2003, 313; DStR 2004, 214) vertretene Auffassung, dass die Zurechnung des Einkommens auf der Ebene des Gewinns des Organträgers erfolgen müsse, dürfte daran nichts ändern.

27 Vgl. Wassermeyer, in: Kessler/Kröner/Köhler, Konzernsteuerrecht, 2. Aufl. 2008, § 7 Rn. 277; Hemmelrath, in: Vogel/Lehner, DBA, § 7 Rn. 42; Wassermeyer/Piltz/Malinski, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, Art. 7 MA Rn. 160b. Vgl. zur Unterbetriebsstätte im Abkommensrecht auch Lang, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), FS Wassermeyer, 709 ff.

28 Es entspricht auch nicht der – für die deutsche Besteuerung freilich rechtlich unerheblichen – Erwartungshaltung des ausländischen Staates, in dem der Organträger bzw. der Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig ist. Denn dieser Staat besteuert die Einkünfte der Organgesellschaft – mangels Anwendung des deutschen Organschaftsregimes – nicht in den Händen des dort Steuerpflichtigen. Die dort allenfalls (ggf. als Dividende) besteuerte tatsächliche Gewinnabführung ist ein *aliud*.

AUFsätze

bei originärem Bezug nicht beschränkt steuerpflichtig wäre²⁹. Gewerbesteuerlich gilt trotz im Einzelnen abweichender dogmatischer Grundlagen im Ergebnis nichts Anderes. Der Gewerbeertrag wird auf Ebene der Organgesellschaft ermittelt. Es findet – trotz Betriebsstättenfiktion (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) – keine Eliminierung von gruppeninternen Zwischengewinnen statt. Etwaige organschaftlich bedingte Korrekturen werden regelmäßig auf Ebene der Organgesellschaft vor der Zusammenrechnung der Gewerbeerträge³⁰ beim Organträger vorgenommen³¹. Letztlich versteuert der Organträger keinen fiktiven eigenen, sondern einen fremden Gewerbeertrag³².

Die Organschaft unterscheidet sich mithin rechtsfolgenmäßig von Treuhandverhältnissen. Sie unterscheidet sich auch von Fällen missbräuchlicher Zwischenschaltung einer Person (bspw. einer sog. Briefkastengesellschaft). In beiden Fallgruppen werden die Einkünfte steuerlich nicht vom Treuhänder bzw. der missbräuchlich zwischengeschalteten Person erzielt; diese sind insoweit nicht Besteuerungssubjekt. Ihre steuerlichen Verhältnisse sind – anders als diejenigen der Organgesellschaft – unerheblich. Ausschließlich der Treugeber (§ 39 AO) bzw. die dahinter stehende Person (§ 42 AO) erzielen die Einkünfte. Die Frage eines etwaigen Abkommenschutzes stellt sich insoweit nur für diese Personen, auch wenn Treuhänder und zwischengeschaltete Person als solche persönlich abkommensberechtigt sein mögen.

Die Organschaft unterscheidet sich rechtsfolgenmäßig auch von der Hinzurechnungsbesteuerung nach dem AStG. Das deutsche Steuerrecht erkennt die Einkünfteerzielung durch die Zwischengesellschaft an; sie kann insoweit beschränkt steuerpflichtiges Steuersubjekt sein³³. Daneben erzielt der inländische Gesellschafter die ihm zugerechneten Zwischeneinkünfte; sie sind *aliud*³⁴. Für Zwischengesellschaft

und Gesellschafter stellt sich für die von ihnen jeweils zu versteuernden (ggf. hinzugerechneten) Einkünfte die Frage des Abkommenschutzes³⁵.

Am ehesten ist die organschaftliche Einkommenszurechnung mit der Situation zusammenveranlagter Ehegatten vergleichbar, bei denen die Einkünfte, welche die Ehegatten erzielt haben, nach § 26b EStG „den Ehegatten gemeinsam zugerechnet“ werden. Ist einer der Ehegatten im Inland DBA-ansässig und kann Deutschland seine Einkünfte so gesehen DBA-rechtlich besteuern, stellt sich die Frage, ob eine DBA-rechtliche (ggf. vorrangige) Ansässigkeit des anderen Ehegatten in einem ausländischen DBA-Staat³⁶ hieran insoweit etwas ändert, als die Einkünfte auch ihm zugerechnet werden. Soweit ersichtlich hat die Zurechnung der Einkünfte in der Besteuerungspraxis – zu Recht – nicht zur Folge, dass nunmehr, sozusagen in einem zweiten Schritt, das Besteuerungsrecht Deutschlands nach Maßgabe des DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des anderen Ehegatten geprüft wird. Der andere Ehegatte versteuert die ihm anteilig zugerechneten Einkünfte als fremde Einkünfte. Er hat insoweit keinen eigenen DBA-Schutz bezogen auf diese Einkünfte. Sein Ansässigkeitsstaat dürfte im Übrigen kaum erwarten, dass Deutschland das Abkommen darauf so anwendet, als seien es von ihm selbst erzielte Einkünfte.

3.3 Abkommenschutz der Organgesellschaft

Bevor (unter 3.4) auf der Grundlage der vorstehenden Überlegungen die Frage des Abkommenschutzes des Organträgers für das zugerechnete Organergebnis untersucht wird, ist es zweckmäßig, zunächst den Abkommenschutz der Organgesellschaft hinsichtlich ihres Einkommens und ihres Gewerbeertrags zu erörtern.

Die Organgesellschaft bleibt nach den deutschen DBA abkommensberechtigte Person, da sie nicht ihre Eigenschaft als Körperschaftsteuersubjekt verliert (dies zeigt sich nicht zuletzt an ihrer Verpflichtung, ihr Einkommen im Falle von Ausgleichszahlungen in der in § 16 KStG bestimmten Höhe selbst zu versteuern)³⁷. Sie kann im anderen Vertragsstaat Abkommensvergünstigungen beanspruchen, etwa die Reduzierung von Quellensteuern nach Maßgabe der den Art. 10 bis 12 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen³⁸. Ebenso kann sie im Inland nach Maßgabe des jeweiligen Methodenartikels die Freistellung ausländischer Quelleneinkünfte (z. B. aus einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte) in Anspruch nehmen.

29 Man kann allenfalls die Frage diskutieren, ob diese in der Sache angemessene Rechtsfolge gesetzlich hinreichend abgesichert ist. Für die Fälle des § 18 KStG (zweite Fallkonstellation) wird man die Frage bejahen können, da die Vorschrift ausdrücklich anordnet, dass das Organeinkommen „den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus der inländischen Zweigniederlassung zuzurechnen“ ist. Für die Fälle des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG könnten insoweit Zweifel aufkommen, weil das Einkommen der Organgesellschaft in der Besteuerungspraxis dem Organträger, also der Personengesellschaft, nicht jedoch deren inländischen Betriebsstätteinkünften zugerechnet wird (a. A. mit guten Gründen *Wassermeyer*, DStR 2004, 214 (215)). Ein ausländischer Gesellschafter der Personengesellschaft ist indessen nur nach Maßgabe des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG beschränkt steuerpflichtig, mithin soweit er inländische Betriebsstätteinkünfte erzielt. Sofern man hierin ein Problem für die steuerliche Erfassung bei dem ausländischen Gesellschafter erblickt, gilt dies allerdings auch insoweit, als das zugerechnete Organeinkommen auf inländischen Einkünften der Organgesellschaft beruht.

30 H 2.3 Abs. 1 „Ermittlung des Gewerbeertrags von Organträger und Organgesellschaft“ GewStH spricht unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung von einer Zurechnung des Gewerbeertrags zum Organträger.

31 Vgl. BFH v. 23. 10. 1974, I R 182/72, BStBl II 1975, 46, BeckRS 1974, 22002863, zum Unterbleiben der Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen bzw. nunmehr von Entgelten für Schulden; jüngst auch BFH v. 18. 5. 2011, X R 4/10, DStR 2011, 1565, zum Unterbleiben der erweiterten Grundstücks Kürzung bei Vermietungen innerhalb des Organkreises. Ebenso R 7.1 Abs. 5 Sätze 2 ff. GewStR.

32 So zuletzt BFH v. 18. 5. 2011, X R 4/10, DStR 2011, 1565 m. w. N. (sog. gebrochene oder eingeschränkte Einheitstheorie).

33 Vgl. insb. Tz. 7.0.3, 12.1.2 AEASTG, wonach deutsche Steuern, die zu Lasten der beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Zwischengesellschaft erhoben werden, beim Gesellschafter nach § 12 Abs. 1 AStG angerechnet werden können.

34 Vgl. zur zugrunde liegenden Dogmatik und sich daraus ergebenden DBA-Fragestellungen *Wassermeyer*, (Fn. 13), Art. 1 MA Rn. 76 ff. m. w. N.

35 Vgl. allgemein zur DBA-Anwendung bei CFC-Regelungen *Lang*, IStR 2002, 717 ff.

36 Bspw. nach Art. 4 Abs. 2 OECD-MA bei Doppelsässigkeit oder in den Fällen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 1 Abs. 3 EStG bei ausschließlicher Ansässigkeit im anderen DBA-Staat.

37 So ausdrücklich *Wassermeyer*, (Fn. 13), Art. 3 MA Rn. 18c.

38 So bspw. *Lang*, Bulletin for International Fiscal Documentation (BIFD) 2001, 596 (600).

AUFSÄTZE

Dies belegt schon die Bestimmung des § 32b Abs. 1a EStG. Danach gelten für Zwecke des Progressionsvorbehalts „die ausländischen Einkünfte, die eine Organgesellschaft ... bezogen hat und die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung steuerfrei sind,“ pro rata „als unmittelbar von einem unbeschränkt Steuerpflichtigen bezogene Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Nummer 3“ des § 32b EStG. Hierdurch wird erreicht, dass die bereits auf Ebene der Organgesellschaft DBA-befreiten Einkünfte bei einer unbeschränkt steuerpflichtigen natürlichen Person für den Progressionsvorbehalt berücksichtigt werden, wenn der Person das Einkommen als Organträger oder Gesellschafter einer Organträger-Personengesellschaft zugerechnet wird³⁹.

Die aus deutscher Sicht bestehende Abkommensberechtigung der Organgesellschaft wird schließlich auch durch die Bestimmung des § 15 Satz 2 KStG („Bruttomethode“ für das DBA-Schachtelprivileg) belegt. Sie wäre überflüssig, wenn die Einkünfte der Organgesellschaft DBA-rechtlich als nur vom Organträger erzielt zu behandeln wären.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die organ-schaftliche Ergebniszurechnung nichts an der Erzielung der Einkünfte durch die Organgesellschaft ändert. Deutschland wendet – vorbehaltlich der gesetzlich als Ausnahme geregelten sog. Bruttomethode – die DBA nach Maßgabe der bei der Organgesellschaft vorliegenden Verhältnisse auf diese Einkünfte an.

3.4 Abkommenschutz des Organträgers für das zugerechnete Organergebnis

Auf der Grundlage der obigen Vorüberlegungen soll nun die entscheidende Fragestellung untersucht werden, ob der persönlich nach dem DBA zwischen Deutschland und seinem Ansässigkeitsstaat abkommensberechtigte Organträger bzw. Gesellschafter einer Organträger-Personengesellschaft in Hinsicht auf das zugerechnete Organergebnis eigenen Abkommenschutz gegen die deutsche Besteuerung in Anspruch nehmen kann.

Insofern könnte es naheliegen zu argumentieren, dass der Organträger schon deshalb Abkommenschutz beanspruchen können muss, weil er mit dem zugerechneten Organergebnis besteuert wird⁴⁰. In diesem Fall läge es nahe, DBA-rechtlich die Besteuerung eines Unternehmensgewinns i. S. des Art. 7 OECD-MA anzunehmen. Für das deutsche Besteuerungsrecht wäre sodann entscheidend, wie die Verknüpfung mit einer inländischen Betriebsstätte erfolgt.

Einerseits könnte man darauf abstellen, ob die Organbeteiligung und damit auch das zugerechnete Ergebnis funktional zu einer eigenen inländischen Betriebsstätte des Organ-

trägers gehören⁴¹. Bejahendenfalls wäre Deutschland DBA-rechtlich nicht gehindert, auch zugerechnete Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten der Organgesellschaft zu besteuern. Allerdings könnte Deutschland im Falle des Fehlens eines funktionalen Zusammenhangs im Sinne des DBA das zugerechnete Organergebnis überhaupt nicht besteuern; es würde ins steuerliche Nirwana wandern.

Andererseits könnte man dem Organträger mit dem Organergebnis auch dessen steuerliche Attribute zurechnen⁴². In diesem Fall könnte Deutschland die Ergebnisse inländischer Betriebsstätten der Organgesellschaft – unabhängig von einer eigenen Betriebsstätte des Organträgers – besteuern⁴³. Hingegen wäre die Besteuerung der Ergebnisse ausländischer Betriebsstätten der Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers ausgeschlossen⁴⁴.

Die Gewährung von eigenem Abkommenschutz für den Organträger hinsichtlich der ihm zugerechneten Organergebnisse hätte jedoch die eigenartige Konsequenz, dass für diese Organergebnisse im Ergebnis zwei Steuersubjekte, nämlich Organgesellschaft und Organträger, Abkommenschutz gegen die deutsche Besteuerung in Anspruch nehmen würden. Dies ist indes nicht das Konzept der DBA. Die DBA knüpfen zunächst an eine ansässige Person an, ohne nach deren Einkünften oder Vermögen zu fragen (Art. 1 und Art. 4 OECD-MA). Daran anschließend regeln sie mit unterschiedlichen Formulierungen und unterschiedlicher Technik, welcher Vertragsstaat die im Einzelnen bezeichneten Einkünfte und Vermögensteile besteuern darf (Art. 6 bis 21, Art. 22 OECD-MA) und wie der Ansässigkeitsstaat eine nach diesen „Verteilungsnormen“ noch nicht beseitigte Doppelbesteuerung vermeidet (Art. 23A / 23B OECD-MA). Die DBA enthalten weder eine Definition des Begriffs der Einkünfte⁴⁵ oder der Gewinne eines Unternehmens noch Bestimmungen zur Zurechnung von Einkünften und Vermögensteilen; hierfür ist allein das – jeweilige – innerstaatliche Recht der Vertragsstaaten maßgebend. Die DBA gehen aber erkennbar davon aus, dass bestimmte Einkünfte und Vermögensteile vom jeweiligen Vertragsstaat nur einer Person zugerechnet werden, m. a. W. dass nicht dieselben Einkünfte und Vermögensteile⁴⁶ mehreren Personen zugerechnet werden. Wäre letzteres der Fall, bestünde die Gefahr, dass die Anwendung der Art. 6 bis

41 So Ehlermann/Petersen, IStR 2011, 747 (in diesem Heft).

42 In diesem Sinne Schön, in: Lutter/Hommelhoff (Hrsg.), SE-Kommentar, 2008, Die SE im Steuerrecht, Rn. 93, S. 1100.

43 Dies scheidet nicht an Art. 5 Abs. 7 OECD-MA (so im Ergebnis auch Frotscher, (Fn. 16), § 14 Rn. 42; Lendewig, NWB 2011, 2539 (2542 f.); Stöber, BB 2011, 1943 (1946)). Denn schon das Erfordernis des Gewinnabführungsvertrages verbietet die Annahme, die Organgesellschaft werde „allein dadurch“, dass sie beherrscht wird, zur Betriebsstätte des Organträgers im Sinne des DBA.

44 Konsequenterweise müsste man insoweit freilich schon beschränkt steuerpflichtige Einkünfte verneinen (vgl. oben im Text bei Fn. 27/28).

45 Vogel (Fn. 22, Vor Art. 6-22 Rn. 1) und Wassermeyer (Fn. 13, Vor Art. 6-22 MA Rn. 2a), stellen darauf ab, ob steuerbare Einkünfte im Sinne des innerstaatlichen Steuerrechts vorliegen. Dies ist beim Organträger in Hinsicht auf das zuzurechnende Einkommen und den Gewerbebeitrag der Organgesellschaft zu verneinen. Der Organträger bezieht insoweit selbst keine Einkünfte; dies tut die Organgesellschaft. Es wird lediglich die Steuer für deren Einkommen bzw. Gewerbebeitrag auf den Organträger verlagert.

39 Der Gesetzgeber hielt die Regelung zu Recht für nötig, nachdem der BFH entschieden hatte, dass natürlichen Personen die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG für solche Veräußerungsgewinne zu versagen ist, die sie nicht selbst erzielt haben, sondern die ihnen nur als Bestandteil des Einkommens der Organgesellschaft zugerechnet werden (BFH v. 14. 4. 1992, VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817, DStR 1992, 1312).

40 Schrifttum (vgl. Fn. 20) und BFH (v. 9. 2. 2011, I R 54, 55/10, IStR 2011, 345) scheinen dies unausgesprochen anzunehmen, wenn sie – ohne weitere Begründung – fragen, ob Deutschland das zugerechnete Ergebnis nach Art. 7 OECD-MA besteuern darf.

AUFsätze

22 OECD-MA, beispielsweise infolge unterschiedlicher Ansässigkeit, hinsichtlich *derselben* Einkünfte bei den verschiedenen Personen zu unterschiedlichen Ergebnissen führt⁴⁷.

Richtigerweise sollte man scharf zwischen der organschaftlichen Zurechnung des Ergebnisses der Organgesellschaft mit der Folge der Versteuerung fremden Einkommens oder Gewerbeertrags durch den Organträger einerseits und dem Beziehen der Einkünfte durch die Organgesellschaft andererseits unterscheiden. Der Organträger bezieht weder das zugerechnete Organeinkommen noch den zugerechneten Gewerbeertrag. Letztlich wird (nur) die Steuerschuldnerschaft auf ihn verlagert. Die Tatsache, dass die Organgesellschaft – wie oben dargestellt – in Hinsicht auf ihr Einkommen und ihren Gewerbeertrag selbst abkommensberechtigt bleibt, weil sie insofern diejenige Person ist, welche die Einkünfte im DBA-Sinne erzielt, spricht dafür, nicht zusätzlich den Organträger als Erzieler *derselben* Einkünfte anzusehen.

Wollte man einen ausländischen Organträger dennoch als die Person ansehen, welche die zugerechneten Ergebnisse als Einkünfte im Sinne des DBA mit seinem Ansässigkeitsstaat erzielt, müsste man konsequenterweise auch im Verhältnis zu etwaigen Quellenstaaten, aus denen die Organgesellschaft Einkünfte bezieht, bei in Deutschland ansässigen Organträgern das deutsche Besteuerungsrecht zusätzlich⁴⁸ auf Ebene des Organträgers prüfen. Dies wird indessen – soweit ersichtlich – zu Recht von niemandem vertreten⁴⁹. Wenn aber für die Anwendung der DBA mit etwaigen Quellenstaaten – zu Recht – keine eigenen Einkünfte des Organträgers im Sinne des jeweiligen Methodenartikels jener DBA angenommen werden, ist nicht ersichtlich, weshalb im Falle der Ansässigkeit des Organträgers in einem ausländischen Staat gleichwohl Einkünfte im Sinne der „Verteilungsnormen“ des mit diesem Staat bestehenden DBA vorliegen sollen. Insofern ist *Wassermeyer*⁵⁰ zuzustimmen, dass die Vertragsstaaten den Einkünftebegriff zwar autonom auszulegen haben, jedoch bedenken müssen, dass die Einkünfte i. S. der Art. 6 bis 21 OECD-MA gleichzeitig Einkünfte im Sinne des Methodenartikels sein müssen, da letzterer auf erstere Artikel Bezug nimmt.

In dem erwähnten Urteil vom 9. 2. 2011⁵¹, in dem ausschließlich über Fragen der gewerbsteuerlichen Organschaft zu entscheiden war, hat der BFH allerdings auf die abkommensrechtlich vereinbarte Verteilung der Besteuerungsrechte im DBA mit Großbritannien (entsprechend Art. 7 Abs. 1 OECD-MA) rekurriert. Er hat dies jedoch nicht begründet. Daher ist auch nicht erkennbar, ob der BFH insoweit etwaige

gewerbsteuerliche Besonderheiten sieht oder ob seine Ausführungen im Ergebnis für eine körperschaftsteuerliche Organschaft gleichermaßen Geltung beanspruchen⁵². So könnte man – differenzierend – aus der gewerbsteuerlichen Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG folgern, dass der Organträger den von der Organgesellschaft erzielten Gewerbeertrag fiktiv als eigenen Gewerbeertrag in der oder den Betriebsstätte(n) der Organgesellschaft erzielt. Gegen eine derart weitgehende Folgerung sprechen indessen die oben unter 3.2 dargestellten Überlegungen zur Rechtsnatur der gewerbsteuerlichen Zurechnung des Organergebnisses. Zu bedenken ist ferner, dass die Ermittlung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft an deren körperschaftsteuerlichen Gewinn anknüpft, der wiederum unter Beachtung etwaiger DBA-Begrenzungen ermittelt wird.

Auch das aktuelle Schrifttum begründet nicht, warum das dem in einem ausländischen Vertragsstaat ansässigen Organträger oder Gesellschafter einer Organträger-Personengesellschaft zugerechnete Einkommen als dessen Unternehmensgewinn den Rechtsfolgen des Art. 7 OECD-MA unterfallen soll⁵³.

Hier ist erneut an die oben dargestellten Unterschiede zu den Fällen der bloß tatsächlichen Einschaltung einer weiteren Person in die Einkünfteerzielung (Treuhänder, Missbrauchsfall) sowie den Fällen der (Hin-)Zurechnung des von einer Zwischengesellschaft erzielten und bei ihr selbst steuerpflichtigen Einkommens zu erinnern. In den erstgenannten Fällen erzielt allein die dahinter stehende Person Einkünfte, und zwar auch im abkommensrechtlichen Sinne. In der letztgenannten Fallgruppe erzielen Zwischengesellschaft und Hinzurechnungsverpflichteter jeweils (eigene) Einkünfte; bei beiden stellt sich insoweit die Frage der DBA-Anwendung. Demgegenüber erzielt nach dem deutschen Konzept der Organschaft die Organgesellschaft die Einkünfte, für welche sie DBA-Schutz beanspruchen kann. Der Organträger erzielt daneben infolge der Ergebniszurechnung⁵⁴ keine weiteren oder anderen Einkünfte⁵⁵. Die Tatsache, dass er die fremden Einkünfte oder den fremden Gewerbeertrag versteuert, löst keinen DBA-Schutz für „Einkünfte“ i. S. der Art. 6 bis 21 OECD-MA aus⁵⁶.

Abschließend sei noch eine wertende Überlegung ange stellt. Sie ergibt, dass der Organträger oder Gesellschafter einer Organträger-Personengesellschaft des von BFH und

46 Vgl. auch die Formulierungen in Art. 22 OECD-MA; trotz der organschaftlichen Zurechnung konnte man (in Bezug auf die frühere Gewerkekapitalsteuer) nicht davon sprechen, dass – auch – dem Organträger das zugerechnete unbewegliche Vermögen „gehörte“ oder dass es sich bei den zugerechneten „anderen Vermögensteilen“ um solche des Organträgers handelte.

47 Bei Einkünften i. S. des Art. 8 OECD-MA wäre eine eigenständige Prüfung auf Ebene des Organträgers offenkundig sinnlos, sofern dieser kein Schiffahrt- oder Luftfahrtunternehmen betreibt.

48 Zur eigenen Abkommensberechtigung der Organgesellschaft hinsichtlich dieser Einkünfte vgl. oben Abschnitt 3.3.

49 Das belegt auch § 32b Abs. 1a EStG (vgl. oben bei Fn. 39).

50 *Wassermeyer*, (Fn. 13), Vor Art. 6-22 MA Rn. 2a.

51 Vgl. Fn. 2.

52 Vgl. auch die Urteilsanmerkungen von *Buciek* (FR 2011, 588) und *Gosch* (BFH/PR 2011, 266).

53 Soweit im Schrifttum auf die „Erträge aus dem Ergebnisabführungsvertrag“ abgestellt wird (vgl. *Ehlermann/Petersen*, IStR 2011, 747 (in diesem Heft)), ist darauf hinzuweisen, dass der Organträger nicht diese eigenen Erträge, sondern das zugerechnete Einkommen zu versteuern hat.

54 Hiervon zu unterscheiden sind vororganschaftliche Mehrabführungen, die wie Dividenden behandelt werden (§ 14 Abs. 3 Satz 1 KStG); vgl. zur entsprechenden Behandlung nach nationalem Recht bspw. *Sternner*, (Fn. 16), § 14 Rn. 322.

55 Der Organträger hat insoweit auch keine „fiktiven“ Einkünfte, welche unter Art. 6-20 oder unter Art. 21 OECD-MA fallen würden. Vgl. zur Problematik fiktiver Einkünfte („fictitious income“) *Wattel/Marres*, ET 2003, 66 ff.; *Lang*, „Fictitious Income“ and tax treaties, in: van Arendonk/Engelen/Jansen (Hrsg.), *A Tax Globalist*, FS Maarten J. Ellis, IBFD 2005, S. 34 ff.

56 Das Ergebnis entspricht der oben (vgl. im Text bei Fn. 36) dargestellten Lage hinsichtlich der gemeinsamen Einkünftezurechnung bei zusammen veranlagten Ehegatten.

AUFsätze

Schrifttum angenommenen Abkommenschutzes nicht bedarf⁵⁷. Dies ist *prima vista* schon daraus ersichtlich, dass die Anwendung des Art. 7 Abs. 1 OECD-MA zwangsläufig zu in beiden Vertragsstaaten unbesteuerten („weißen“) Einkünften führt. Dieses teils hingenommene, teils wohl erstrebte Ergebnis widerspricht offensichtlich dem Zweck der DBA, eine doppelte, nicht aber eine einfache Besteuerung zu vermeiden. Aus der Sicht des ausländischen Ansässigkeitsstaates stellt die allein im deutschen Steuerrecht vorgesehene organschaftliche Einkommenszurechnung keine Einkünfte der dort ansässigen Person dar; es bleibt bei Einkünften der Organgesellschaft. Das Besteuerungsrecht steht – wiederum aus der Sicht des anderen Vertragsstaates – zweifelsfrei Deutschland zu⁵⁸. Der andere Vertragsstaat erwartet also keinesfalls, dass Deutschland das (nur nach deutschem Steuerrecht dem Organträger zugerechnete) Einkommen im Sinne der in dem DBA gegenseitig vorgenommenen Verteilung der Besteuerungsrechte unbesteuert lässt⁵⁹. Auch dies spricht dafür, die innerstaatliche Dogmatik der organschaftlichen Ergebniszurechnung ernst zu nehmen und bei der Auslegung des Begriffs der DBA-rechtlichen Einkünfte zu berücksichtigen. Dem Organträger zugerechnetes Einkommen und zugerechneter Gewerbeertrag werden davon richtigerweise nicht umfasst.

4. Gesetzgeberischer Handlungsbedarf

Die oben angestellten Überlegungen haben ergeben, dass die in ersten Reaktionen auf das BFH-Urteil vom 9. 2. 2011 zum Ausdruck gebrachte Befürchtung, Deutschland sei an der Besteuerung des einem in einem ausländischen DBA-Staat ansässigen Organträger zugerechneten Organergebnisses durch das einschlägige DBA gehindert, unbegründet ist. Es ist zu hoffen, dass der BFH bald Gelegenheit erhält, sich zu dieser Frage zu äußern.

Mit Blick auf die durch die Rechtsprechung ausgelösten Diskussionen sowie die von der hier entwickelten Sichtweise abweichende herrschende Meinung im Schrifttum könnte der Gesetzgeber erwägen, gesetzlich klarzustellen, dass der Besteuerung von ausländischen Organträgern oder Gesellschaftern von Organträger-Personengesellschaften hinsicht-

lich der ihnen zugerechneten Organergebnisse die einschlägigen DBA nicht deswegen entgegenstehen, weil es insoweit an einer inländischen Betriebsstätte im abkommensrechtlichen Sinne oder an der funktionalen Zuordnung zu einer solchen fehlt. Dies würde der Besteuerungspraxis jedenfalls in den oben erörterten Fallkonstellationen *zwei bis vier* Rechtssicherheit bringen. Ein *treaty override* wäre in einer derartigen gesetzlichen Klarstellung nach hier vertretener Auffassung⁶⁰ nicht zu erblicken⁶¹.

Mit Blick auf etwaige Besteuerungslücken aufgrund der BFH-Rechtsprechung wesentlich dringlicher erscheint freilich eine Regelung, wonach der unmittelbare oder mittelbare ausländische Gesellschafter einer inländischen Gesellschaft, die aufgrund eines dem Art. 24 Abs. 5 OECD-MA entsprechenden Diskriminierungsverbotes wie eine Organgesellschaft behandelt wird, dementsprechend als Organträger besteuert werden kann⁶². In diesem Zusammenhang könnte der Gesetzgeber auch die Unabgestimmtheit zwischen der Regelung des § 18 KStG, welche ausdrücklich die Zurechnung des Organeinkommens zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften aus der inländischen Zweigniederlassung anordnet, und derjenigen des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, welche auch für den Fall beschränkt steuerpflichtiger Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft keine derartige Regelung enthält, beseitigen.

Die obige Untersuchung hat ergeben, dass die genannten abkommensrechtlichen und innerstaatlichen Fragestellungen mit der vom BFH aus Gründen des DBA-Diskriminierungsverbots eingeräumten Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Organschaft zwar zusammenhängen, aber in anderen – in der Besteuerungspraxis vermutlich bedeutenderen – Fallkonstellationen in gleicher oder zumindest ähnlicher Form auch unabhängig davon bestehen.

Ob der Gesetzgeber versuchen sollte, die Rechtsprechung zur Anwendung des DBA-Diskriminierungsverbots gesetzlich zu „korrigieren“, ist nicht Gegenstand der vorstehenden Untersuchung und soll hier offen bleiben⁶³. Die Untersuchung sollte aber gezeigt haben, dass jedenfalls die sog. Verteilungsnormen der DBA – entgegen der bislang herrschenden Ansicht – keineswegs das wesentliche Problem dieser Rechtsprechung darstellen. Im Hinblick auf die vielfältigen Benachteiligungen, die sich in Unternehmensgruppen bei Nichtgewährung einer Organschaft wegen Auslandsansässigkeit des Mutterunternehmens ergeben und die nichts mit der sog. grenzüberschreitenden Organschaft (Ergebniszurechnung) zu tun haben⁶⁴, ist der Gesetzgeber möglicherweise gut beraten, die Erfordernisse zu akzeptieren, die sich aus den DBA-rechtlichen (und womöglich auch den europarechtlichen) Diskriminierungsverboten ergeben; dabei sollte er freilich dafür Sorge

57 Diese Überlegung ist nicht mit den Aussagen des OECD Partnership Reports gleichzusetzen, wonach der Quellenstaat rechtlich nicht verpflichtet sein soll, Abkommensvergünstigungen zu gewähren, wenn der Ansässigkeitsstaat die fraglichen Einkünfte – jedenfalls im Falle abweichender Qualifikation von *partnerships* – nicht derselben Person steuerlich zurechnet (vgl. OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Issues in International Taxation*, No. 6 (Paris, 1999), S. 9 ff.). Diese Aussagen des OECD Partnership Reports werden im Schrifttum zu Recht als vom Wortlaut der Abkommen nicht gedeckt kritisiert und – soweit ersichtlich – in der deutschen Praxis auch nicht angewendet; vgl. zur Kritik bspw. Lang, IStR 2011, 1 (2); Lüdicke, Überlegungen zur deutschen DBA-Politik, 2008, S. 54 ff.; Wassermeyer, (Fn. 13), Art. 1 MA Rn. 27 ff. (jeweils m. w. N.).

58 Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass der andere Vertragsstaat die Gewinnabführung wie eine Dividende werten und entsprechend besteuern mag. Denn aus seiner Sicht führt nur die Dividende zu Einkünften der dort ansässigen Person (wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu ihrem Gesellschafter).

59 Daher kann auch nicht argumentiert werden, dass die hier entwickelte Auffassung es Deutschland erlaube, durch die Ergebniszurechnung an den Organträger dessen Abkommensberechtigung „auszuhebeln“.

60 Jedenfalls dürfte ein *treaty override* anderenfalls im Ergebnis unproblematisch sein, da der andere Vertragsstaat keinen Besteuerungsverzicht erwartet.

61 Mit Blick auf den notwendigen DBA-Schutz von Organgesellschaften in ausländischen Quellenstaaten sollte der Gesetzgeber dafür Sorge tragen, dass die Einkünfte DBA-rechtlich auch zukünftig den Organgesellschaften zuzurechnen sind.

62 Vgl. zu dieser Problematik im Einzelnen oben im Text bei Fn. 6.

63 Erneut sei auf die differenzierenden Überlegungen von *Avery Jones et al.* (World Tax Journal 2011, 179 ff.) verwiesen.

AUFSÄTZE

tragen, dass es nicht infolge fehlender innerstaatlicher Besteuerungstatbestände zu Besteuerungsdefiziten kommt.

5. Schlussbemerkung

Der in den deutschen DBA vereinbarte Ausschluss des Besteuerungsrechts des Nichtansässigkeitsstaates bei Unternehmensgewinnen, die keiner in diesem Staat belegenen Betriebsstätte zuzuordnen sind (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA), hat sich mit Blick auf mögliche Besteuerungslücken bei ausländischen Organträgern als Gespenst erwiesen, das bei Lichte betrachtet kein Unwesen treibt. Die DBA-rechtlichen Diskriminierungsverbote sind hingegen – ebenso wie die europarechtlichen Grundfreiheiten – keine Gespenster, sondern Wirklichkeit und vom Steuergesetz zu beachten. Der Gesetzgeber sollte deshalb die bestehenden innerstaatlichen Organisationsregelungen daraufhin überprüfen, ob sie in Fällen mit Auslandsbezug zielführend, konsistent und lückenlos sind. Insbesondere sollte er mit Blick auf die Diskriminierungsverbote den bei Versagung einer Organschaft zwischen Gesellschaften derselben Unternehmensgruppe sich ergebenden

64 Insb. fehlender Verlustausgleich zwischen den inländischen Gesellschaften und/oder Betriebsstätten der Unternehmensgruppe, Anwendung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen und der Zinsschranke bei Zinszahlungen u. ä. zwischen diesen Unternehmensteilen; vgl. auch *Avery Jones et al.*, *World Tax Journal* 2011, 179 ff., sowie *Boulogne*, *ET* 2011, 171 ff.

Nachteilen, die sich ausschließlich im Inland auswirken, besonderes Augenmerk widmen.

Die ohnehin noch für diese Legislaturperiode angekündigte Reform der deutschen Gruppenbesteuerung bietet die Chance, ein von Beginn an auch die Auslandsbeziehungen in den Blick nehmendes, in sich konsistentes System zu schaffen⁶⁵. Dabei sind die hier für das derzeitige Organisationsregime beleuchteten DBA-Fragen erneut zu bedenken. Es spricht viel dafür, dass das „Bollwerk“ gegen die Abwanderung inländischer Gewinne in den ausländischen Ansässigkeitsstaat des Gruppenträgers oder – noch schlimmer – ins steuerliche Nirwana jedenfalls nicht in dem Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags besteht. DBA-rechtlich ist diese Abwanderung von Gewinnen nur infolge der Zurechnung eines im Inland steuerpflichtigen Einkommens oder Gewerbeertrags⁶⁶ zu einem ausländischen Gruppenträger nicht indiziert – ob die Zurechnung einen Gewinnabführungsvertrag erfordert, ist dafür letztlich unerheblich.

65 Vgl. hierzu auch die Vorschläge der IFSt-Arbeitsgruppe, Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung – Ein Reformvorschlag, *IFSt-Schrift* Nr. 471 (2011).

66 Völlig anders könnte sich die DBA-rechtliche Lage freilich im Inland wie im Ausland darstellen, wenn ein neues Gruppenbesteuerungssystem zur Folge hätte, dass nur noch der Gruppenträger als Bezieher der Einkünfte im Sinne der DBA anzusehen wäre.