

VERWALTUNGSANWEISUNG

BFH-Urteil I R 54, 55/10 zur grenzüberschreitenden Organschaft; Nichtanwendung der Urteilsgrundsätze in vergleichbaren Fällen

BMF, Schr. v. 27. 12. 2011, IV C 2 – S 2770/11/10002, DOK 2011/0965132

Der BFH vertritt in dem Urteil vom 9. 2. 2011 (IStR 2011, 345 m. Anm. *Mössner*) die Auffassung, dass im Streitjahr 1999 eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland im Rahmen einer gewerbsteuerlichen Organschaft Organgesellschaft eines in Großbritannien ansässigen gewerblichen Unternehmens als Organträger sein kann. Die entgegenstehende Beschränkung in § 14 2. Halbsatz und § 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 i. V. m. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 auf ein Unternehmen mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland als Organträger sei

nicht mit dem Diskriminierungsverbot des Art. XX Abs. 4 und 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 (entsprechend Art. 24 Abs. 5 OECD-MA) vereinbar.

Ferner kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die Behandlung einer Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers gemäß § 14 Nr. 1–3 KStG 1999 i. V. m. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 durch die Art. 5 Abs. 7 OECD-MA entsprechende Vorschrift des DBA-Großbritannien ausgeschlossen sei.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze des Urteils nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Das Urteil steht nicht im Einklang mit der in Tz. 77 OECD-Musterkommentar 2010 zu Art. 24 Abs. 5 OECD-MA wiedergegebenen einhelligen Auslegung des Diskriminierungsverbots durch die OECD-Mitgliedstaaten – und damit auch

durch das Vereinigte Königreich von Großbritannien und Nordirland – und der darin zum Ausdruck gebrachten Staatenpraxis.

Entsprechendes gilt für die Auslegung der Art. 5 Abs. 7 OECD-MA entsprechenden Vorschrift des DBA-Großbritannien 1964/1970. Die nach § 14 Nr. 1-3 KStG 1999 i. V. m. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 zu erfüllenden Eingliederungserfordernisse gehen nach ihrem durch die Rechtsprechung des BFH (a. a. O.) konkretisierten Inhalt über die Merkmale der Kontrolle gemäß den Art. 5 Abs. 7 OECD-MA entsprechenden Abkommensvorschriften in deren Auslegung durch die OECD-Mitgliedstaaten hinaus (vgl. Tz. 40 ff. des OECD-Kommentars 2010 zu Art. 7 OECD-MA). Daher stehen diese Abkommensvorschriften der Annahme einer Betriebsstätte in den Fällen des § 14 Nr. 1-3 KStG 1999 i. V. m. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 nicht entgegen.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 8. 12. 2004 (BStBl I 2004, 1181) sind weiter anzuwenden.

Anmerkung:

Das vorstehend abgedruckte BMF-Schreiben war trotz der begrüßenswerten Zurückhaltung der derzeitigen Bundesregierung gegenüber „Nichtanwendungserlassen“ zu erwarten. Das den Anlass bildende BFH-Urteil vom 9. 2. 2011 (I R 54, 55/10, IStR 2011, 345 m. Anm. Mössner) zur sog. grenzüberschreitenden Organschaft hat nicht nur in der Finanzverwaltung, sondern auch im Schrifttum nahezu einhellige Verwunderung ausgelöst. Nachdem der Gesetzgeber – gleichermaßen verwunderlich – bislang nicht mit einer Gesetzesänderung reagiert hat, soll das kurz vor Ablauf des Jahres 2011 veröffentlichte BMF-Schreiben möglicherweise den Weg für eine rückwirkende Gesetzesänderung ebnen. Darüber hinaus enthält es Aussagen, deren Brisanz für die derzeitige Praxis der Organschaftsbesteuerung möglicherweise nicht gesehen wurde.

Das Schreiben geht nicht speziell auf die im Urteilsfall maßgebende und nur bis zum Jahr 2001 bestehende Rechtslage bei der gewerbsteuerlichen Organschaft ein, die keinen Gewinnabführungsvertrag erforderte. Vielmehr sind die Ausführungen allgemein gehalten und zielen erkennbar auch auf die „Gefahr“, dass künftig unter Berufung auf das Urteil inländische Gewinne mittels Gewinnabführungsvertrag einem ausländischen Organträger zugerechnet und damit letztlich der deutschen Besteuerung entzogen werden könnten. Dem vorzubeugen ist aus der Sicht des Fiskus mehr als legitim und angesichts entsprechender Überlegungen im Schrifttum (vgl. statt vieler Rödder/Schönfeld, DStR 2011, 886 ff.; Gosch, BFH/PR 2011, 266 ff.) vermutlich auch zweckmäßig.

Weniger zweckmäßig erscheinen die in dem Schreiben für die dort vertretenen Auffassungen gegebenen Begründungen. Im Kern geht es um zwei scharf voneinander zu trennende Fragen. Erstens: Erfordern die in den meisten deutschen Abkommen enthaltenen, dem Art. 24 Abs. 5 OECD-MA entsprechenden Diskriminierungsverbote die Gewährung organschaftlicher Vorteile, wenn der Gesellschafter (potentieller Organträger) einer inländischen Kapitalgesellschaft nicht im Inland, sondern in einem DBA-Staat ansässig ist? Zweitens: Hindern die in den meisten deutschen Abkommen enthaltenen, der sog. Anti-Organ-Klausel des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA entsprechenden Bestimmungen Deutschland daran, die einem ausländischen Gesellschafter als „Organträger“ gegebenenfalls zugerechneten Einkommen oder Gewerbeerträge zu besteuern?

Dem BMF ist im Ergebnis durchaus darin zuzustimmen, dass Art. 24 Abs. 5 OECD-MA nicht die Erstreckung aller Rechtsfolgen einer Gruppenbesteuerung auf ausländische Gesellschafter verlangt. Der Grund hierfür ist allerdings nicht in Tz. 77 des OECD-MK (in der seit 2008 geltenden Fassung) und den daraus vom BMF hergeleiteten Behauptungen („einhellige Auslegung“, „Staatenpraxis“) zu suchen, sondern in der Tatsache, dass einige dieser Rechtsfolgen, namentlich im Falle der deutschen Organschaft oder eines ausländischen Consolidation System die Versteuerung der zugerechneten Ergebnisse durch die Organ- oder Gruppenträger notwendigerweise deren Einbeziehung in das jeweilige Besteuerungsregime erfordern würden (vgl. zu diesem Aspekt grundlegend Avery Jones et al., World Tax Journal 2011, 179/209 ff., British Tax Review 2011, 535/569 ff.).

Das rechtfertigt indessen nicht, entgegen dem Wortlaut des Art. 24 Abs. 5 OECD-MA sämtliche Rechtsfolgen von Gruppenbesteuerungssystemen a priori vom Anwendungsbereich dieser Vorschrift auszunehmen. In diesem Sinne haben – quasi „einhellig“ – daher auch Gerichte in Großbritannien, Finnland, Schweden und den Niederlanden differenzierend durchaus solche, dem Art. 24 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Bestimmungen zugunsten der jeweiligen auslandsbeherrschten Tochtergesellschaften auf Vorschriften angewendet, die die Besteuerung in inländischen Unternehmensgruppen regelten (Nachweise und Zitate in engl. Sprache in der bereits vom BFH angeführten Entscheidung des britischen *First-Tier Tribunal* v. 1. 4. 2010, *FCE Bank plc vs. HMRC*¹, zwischenzeitlich bestätigt durch *Upper Tribunal* v. 13. 10. 2011²). Auch im Urteilsfall des BFH hätte das von der Klägerin allein begehrte Unterbleiben der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung der Dauerschuldzinsen, welche von der inländischen C-GmbH im Streitjahr an ihre inländische (!) Muttergesellschaft (eine inländische Zwischenholding, zugleich Klägerin als Rechtsnachfolgerin der auf sie verschmolzenen C-GmbH) gezahlt wurden, keineswegs die Einbeziehung der in Großbritannien ansässigen Gesellschafterin erfordert (vgl. schon Mössner, IStR 2010, 778 ff.). Eine Gefährdung des deutschen Besteuerungsrechts durch „Gewinnexport“ nach Großbritannien stand insoweit nicht zur Debatte³.

Hierzu äußert sich das BMF-Schreiben leider nicht.

Ihre eigentliche Brisanz erhalten das BMF-Schreiben und das BFH-Urteil durch den Kontext der jeweils enthaltenen – sich widersprechenden – Ausführungen zu Bedeutung und Reichweite der Anti-Organ-Klausel des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA.

Nach Wortlaut und Sinn der Anti-Organ-Klausel darf eine Gesellschaft nicht nur deshalb („Allein dadurch ...“) als DBA-Betriebsstätte einer anderen Gesellschaft behandelt werden, weil sie von letzterer Gesellschaft beherrscht wird. Die im Streitfall zur Debatte stehende gewerbsteuerliche Betriebsstätteneigen-

1 TC/2009/12324; www.financeandtaxtribunals.gov.uk/judgmentfiles/j4811/TC00445.doc.

2 [2011] UKUT 420 (TCC); www.tribunals.gov.uk/financeandtax/Documents/decisions/HMRC_v_FCE_Bank_Plc.pdf.

3 In diesem Sinne differenzierend auch das First-Tier Tribunal, a. a. O., Tz. 30: „The wholly different situation in this appeal of the grouping of profits and losses between domestic subsidiaries of a non-resident parent company in the same state is not expressly addressed in the Commentary, which suggests that this was not a concern and might be why countries with court decisions to the effect that the treaty provision allows grouping in this situation did not object to the Commentary.“

VERWALTUNGSANWEISUNG

schaft wurde jedoch nach damaliger Rechtslage nicht durch schlichte „Beherrschung“, sondern durch die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung begründet. Selbst wenn man die finanzielle und die organisatorische Eingliederung zusammengefasst als „Beherrschung“ bezeichnen wollte, bliebe jedenfalls als darüber hinausreichendes Tatbestandsmerkmal die wirtschaftliche Eingliederung. Genau hierdurch unterscheidet sich die Situation einer (nach damaliger Rechtslage) organschaftlich eingegliederten Tochtergesellschaft auch von den mit der sog. „Filialtheorie“ umschriebenen Situationen schlichter Konzernverbundenheit, deren Wertung als betriebsstättenbegründend der Anlass zur Schaffung der Anti-Organ-Klausel war (vgl. *Rust*, in: Vogel/Lehner, Art. 5 Rn. 167 m. w. N. der Rspr. u. a. des RFH im „*Shell-Urteil*“ und im „*Citroën-Urteil*“, RStBl 1930, 148 ff. und 757 f.). Die Zurechnung der Betriebsstätte einer solchermaßen eingegliederten Organgesellschaft zu ihrer Muttergesellschaft widerspricht mithin weder dem Wortlaut noch dem Sinn und Zweck der Klausel. Dasselbe gilt ceteris paribus für die Zurechnung aufgrund einer durch Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags begründeten Organschaft.

Die knappen Ausführungen des BFH zu Art. 5 Abs. 7 OECD-MA (a. a. O., Tz. 21), welche zum gegenteiligen Ergebnis kommen, sind mit dem dargestellten Wortlaut und Sinn der Anti-Organ-Klausel schwerlich vereinbar. Allerdings hatte der BFH prima vista an sich keinen Anlass, über die DBA-rechtliche Zulässigkeit einer solchen Besteuerung zu entscheiden. Denn für eine Besteuerung der britischen Konzernobergesellschaft (C-plc) fehlte es bereits nach deutschem innerstaatlichem Steuerrecht an einer Rechtsgrundlage und das Diskriminierungsverbot wirkt keinesfalls zu Lasten des Gesellschafters. Die Finanzverwaltung hatte auch nicht versucht, die C-plc als „Organträger“ mit dem von der C-GmbH erzielten Gewerbeertrag zu besteuern. Die diesbezüglichen Ausführungen des BFH scheinen denn auch eher der Verdeutlichung zu dienen, dass die Zurechnung des deutschen Gewerbeertrags der C-GmbH zur C-plc zur Vermeidung der sonst eintretenden Diskriminierung unabhängig davon zu erfolgen habe, ob besagter Gewerbeertrag damit der deutschen Besteuerung entzogen wird.

Das BMF hat unter Hinweis auf Tz. 40 ff. des OECD-MK zu Art. 5 MA (der Verweis auf Art. 7 ist fehlerhaft) die Nichtanwendung der vom BFH gefundenen Auslegung des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA angeordnet, weil es zutreffenderweise die 1999 zu erfüllenden organschaftlichen Eingliederungsvoraussetzungen als ein „Mehr“ gegenüber bloßer Beherrschung ansieht; zur heutigen Rechtslage schweigt das Schreiben zwar, es dürfte mit Blick auf das Erfordernis eines Gewinnabführungsvertrags aber dasselbe gelten. Die Anti-Organ-Klausel soll demnach der „Annahme einer Betriebsstätte“ nicht entgegenstehen; nach Lage der Dinge kann damit nur gemeint sein, dass die inländische Betriebsstätte der Organgesellschaft dem im anderen DBA-Staat ansässigen „Organträger“ zugerechnet wird und Deutschland den dem Organträger zugerechneten Gewinn der Organgesellschaft somit als inländischen Betriebsstättengewinn besteuern kann. Auf den ersten Blick scheint diese Regelung des BMF-Schreibens allerdings leerzulaufen, da das BMF die Mög-

lichkeit einer grenzüberschreitenden Organschaft ja in demselben Schreiben – wie oben erläutert – in Abrede stellt.

Bei genauerem Hinsehen erweist sich indessen, dass die Regelung und die ihr zugrunde liegenden Annahmen in vermutlich unbeabsichtigter und aus Fiskalsicht fataler Weise auf andere – übliche – organschaftliche Fallgestaltungen ausstrahlen. Das BMF geht nämlich (wie der BFH, a. a. O., Tz. 21) ohne weitere Begründung ersichtlich davon aus, dass auf Ebene des Organträgers hinsichtlich eines diesem zugerechneten Ergebnisses der Organgesellschaft die abkommensrechtliche Befugnis Deutschlands zu dessen Besteuerung – insbesondere nach Art. 7 Abs. 1 i. V. m. Art. 5 OECD-MA – überhaupt zu prüfen sei (hiergegen eingehend *Lüdicke*, IStR 2011, 740 ff.; ähnlich *Schnitger/Berliner*, IStR 2011, 753 ff.).

Zur Verdeutlichung der Problematik stelle man sich einen im DBA-Ausland ansässigen Organträger mit inländischer Betriebsstätte i. S. des § 18 KStG oder eine inländische Organträger-Personengesellschaft mit im DBA-Ausland ansässigen Gesellschaftern vor; die jeweilige Organgesellschaft erziele Einkünfte sowohl in inländischen als auch in ausländischen Betriebsstätten. Unbestrittenermaßen ist (vorbehaltlich der hier nicht zu erörternden Bruttomethode) auf Ebene der Organgesellschaft zu prüfen, ob Deutschland im Verhältnis zu den ausländischen Betriebsstättenstaaten ein Besteuerungsrecht hat; dieses sei hier als gegeben unterstellt (keine Freistellung nach DBA). Bei einem im *Inland* ansässigen Organträger findet ebenso unbestrittenermaßen auf dessen Ebene keine weitere Prüfung statt, ob das annahmegemäß bereits bejahte deutsche Besteuerungsrecht durch irgendein DBA begrenzt wird. Wenn nun tatsächlich – wie von BMF und BFH offenbar angenommen – auf Ebene eines im *Ausland* ansässigen Organträgers (bzw. Personengesellschafters) hinsichtlich des zugerechneten Ergebnisses die DBA-rechtliche Zulässigkeit der Besteuerung nämlich Ergebnisse durch Deutschland zu prüfen sein sollte, wäre dies zwar im Ergebnis bei zutreffender Auslegung des Art. 5 Abs. 7 OECD-MA für das in der inländischen Betriebsstätte der Organgesellschaft erzielte Ergebnis unproblematisch. Für das in der ausländischen Betriebsstätte der Organgesellschaft erzielte Ergebnis würde die Besteuerung des Organträgers aber in jedem Fall an Art. 7 Abs. 1 OECD-MA scheitern, denn die ausländische Betriebsstätte der Organgesellschaft ist weder eine inländische Betriebsstätte noch kann sie einer solchen als sog. Unterbetriebsstätte zugeordnet werden.

Richtigerweise ist ein Abkommen mit dem Ansässigkeitsstaat eines Organträgers auf die ihm zugerechneten – und nicht von ihm selbst erzielten – Ergebnisse schon im Ausgangspunkt nicht anwendbar und steht ihrer Besteuerung daher auch nicht entgegen (vgl. *Lüdicke*, a. a. O.). Das BMF wird bald klarstellen müssen, wie es sich angesichts seiner in die gegenteilige Richtung weisenden Rechtsausführungen die – soweit ersichtlich in der Besteuerungspraxis bislang unbestrittene und in der Sache auch angemessene – Besteuerung ausländischer Betriebsstätten-ergebnisse von Organgesellschaften in der Hand DBA-berechtigter Organträger vorstellt. Anderenfalls werden Spekulationen über mögliche Besteuerungslücken kaum vermeidbar sein.

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, Partner PwC/Universität Hamburg