BFH v. 09.02.2011 - I R 54, 55/10

Gewerbesteuerliche Organschaft zwischen einem in Großbritannien ansässigen Organträger und einer inländischen Organgesellschaft über eine inländische Zwischenholding

Leitsatz

1. Die wirtschaftliche Eingliederung eines (beherrschten) Unternehmens in ein anderes (herrschendes) gewerbliches Unternehmen i.S. von § 14 Nr. 2 Satz 1 KStG 1999 i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 setzt nicht voraus, dass das eine Unternehmen unmittelbar an dem anderen Unternehmen beteiligt ist. Sie kann auch dadurch begründet werden, dass die Beteiligung im Rahmen einer Organkette über die Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden Holdinggesellschaft gehalten wird. Alleinige Organträgerin ist dann aber das herrschende Unternehmen und nicht (auch) die zwischengeschaltete Holdinggesellschaft (Fortführung und Klarstellung des Senatsurteils vom 22. April 1998 I R 132/97, BFHE 186, 203, BStBl II 1998, 687).

2. Eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland kann im Rahmen einer gewerbesteuerlichen Organschaft Organgesellschaft eines in Großbritannien ansässigen gewerblichen Unternehmens als Organträger sein. 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 ist nicht mit dem Diskriminierungsverbot des Art. XX Abs. 4 und 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 vereinbar (entgegen BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2004, BStBl I 2004, 1181).

Gesetz(e):

GewStG 1999 § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2GewStG 1999 § 8 Nr. 1KStG 1999 § 14 Nr. 1 bis 3DBA Großbritannien 1964/1970 DBA Großbritannien 1964/1970 Art. II Abs. 1 Buchst. f, Buchst. h Unterabs. i, Buchst. j, Buchst. l Unterabs. vi DBA Großbritannien 1964/1970 Art. III Abs. 1DBA Großbritannien 1964/1970 Art. XX Abs. 4 und Abs. 5

Instanzenzug:

Hessisches FG vom 18. Mai 2010 8 K 3137/06 (EFG 2010, 2024) (EFG 2010, 2026)

Gründe

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist kraft Verschmelzung Rechtsnachfolgerin der C-GmbH.

2 Alleinige Gesellschafterin der Klägerin war seit dem 1. Januar 1999, dem Streitjahr, eine Kapitalgesellschaft englischen Rechts (public limited company —plc—), die C-plc, mit Sitz und Geschäftsleitung in Großbritannien. Die Klägerin wiederum hielt im Streitjahr 96,5 v.H. der Anteile an der C-GmbH. Die restlichen 3,5 v.H. hielt die zum Konzern gehörende C-Ltd., ebenfalls mit Sitz in Großbritannien. Daneben bestand eine Beteiligung der Klägerin mit 25,5 v.H. an der C-AG mit Sitz in der Schweiz. Die übrigen Anteile an der C-AG wurden von der C-plc gehalten, die überdies an weiteren Kapitalgesellschaften im Ausland beteiligt war. Sämtliche Gesellschaften waren im Geschäftsfeld der Telekommunikation und deren Aufbau und Betrieb tätig.

3 Geschäftsführer der Klägerin wie der C-GmbH war X. X war zudem Mitglied des Senior Management Board der C-plc, dessen Aufgabe die strategische Führung der gesamten Gruppe war. Es um-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

fasste im Streitjahr sieben Personen, die sich neben dem Chief Executive Officer (CEO) sowie Chief Financial Officer (CFO) auch aus den für die Leitung der anderen Tochtergesellschaften Verantwortlichen zusammensetzten.

4 In den Vorjahren hatte die C-GmbH Darlehen bei der C-plc aufgenommen, die zum 1. Januar 1999 die Klägerin als Darlehensgeberin übernahm. Zum 31. Dezember 1999 belief sich der Stand der Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten auf insgesamt 569.667.978,05 DM. Im Streitjahr fielen dafür Darlehenszinsen in Höhe von 40.781.545 DM an.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) rechnete die Darlehenszinsen dem Gewinn der C-GmbH als sog. Dauerschuldzinsen gemäß § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 1999) hinzu. Der danach ermittelte Gewerbesteuermessbetrag betrug Null. Der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1999 wurde auf 71.738.083 DM festgestellt.

6 Die dagegen gerichteten Klagen, mit denen die C-GmbH begehrte, erklärungsgemäß als Organgesellschaft der Klägerin behandelt zu werden, blieben erfolglos. Das Hessische Finanzgericht (FG) wies sie mit Urteilen vom 18. Mai 2010 8 K 3137/06 (Gewerbesteuermessbetrag) und 8 K 1160/10 (vortragsfähiger Gewerbeverlust) wegen Fehlens der notwendigen wirtschaftlichen Eingliederung als unbegründet ab; die Urteile sind in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 2024 sowie EFG 2010, 2026 abgedruckt.

7 Die Klägerin rügt mit ihren Revisionen eine Verletzung materiellen Rechts und beantragt, die FG-Urteile sowie die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben, hilfsweise, den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) anzurufen.

8 Das FA beantragt, die Revisionen zurückzuweisen.

II.

9 Die gemäß § 73 Abs. 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu gemeinsamer Verhandlung und Entscheidung verbundenen Revisionen sind begründet. Die Vorinstanz hat zwar zu Recht ein —tatbestandlich nicht genügendes— Organschaftsverhältnis nur zwischen der C-GmbH und der britischen C-plc, nicht aber zwischen der Klägerin und der C-GmbH angenommen. Es hat jedoch zu Unrecht vertreten, dass dieses Ergebnis —und damit die Nichtanerkennung eines sog. gewerbesteuerlichen Organschaftsverhältnisses— abkommensrechtlichen Anforderungen standhalte. Die Vorentscheidungen und die angefochtenen Steuerbescheide sind deswegen antragsgemäß aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

10 1. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 1999), was der Fall ist, soweit im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG 1999). Ist eine Kapitalgesellschaft in ein anderes inländisches gewerbliches Unternehmen in der Weise eingegliedert, dass sie die Voraussetzungen des § 14 Nr. 1 bis 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) erfüllt, so gilt sie nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 als Betriebsstätte des anderen Unternehmens. Eine sog. gewerbesteuerliche Organschaft setzt danach voraus, dass eine Kapitalgesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse —u.a. und soweit hier von Interesse— in eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 1 KStG 1999 mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland (§ 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999) als Organträger finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich eingegliedert ist:

11 - Die finanzielle Eingliederung erfordert, dass der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn des Wirtschaftsjahrs an ununterbrochen und unmittelbar in einem solchen Maße beteiligt ist, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (§ 14 Nr. 1 Satz 1 KStG 1999); eine mittelbare Beteiligung genügt, wenn jede der Beteiligungen,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte gewährt (§ 14 Nr. 1 Satz 2 KStG 1999).

12 - Die organisatorische Eingliederung ist stets gegeben, wenn die Organgesellschaft durch einen Beherrschungsvertrag i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) die Leitung ihres Unternehmens dem Unternehmen des Organträgers unterstellt oder wenn die Organgesellschaft eine nach den Vorschriften der §§ 319 bis 327 AktG eingegliederte Gesellschaft ist (§ 14 Nr. 2 Satz 2 KStG 1999).

13 - Wirtschaftlich eingegliedert ist die Organgesellschaft in das Unternehmen des Organträgers nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats (z.B. Urteile vom 17. September 2003 I R 98/01, BFH/NV 2004, 808; vom 7. August 2002 I R 83/01, BFH/NV 2003, 345, jeweils m.w.N.), wenn das herrschende Unternehmen (Organträger) eigene gewerbliche Zwecke verfolgt, denen sich das beherrschte Unternehmen im Sinne einer Zweckabhängigkeit unterordnen kann. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn das beherrschende Unternehmen eine eigene gewerbliche Tätigkeit entfaltet, die durch den Betrieb der Organgesellschaft gefördert wird und die im Rahmen des Organkreises nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, muss nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse beurteilt werden. Eine eigene gewerbliche Tätigkeit der Organträgergesellschaft kann auch darin bestehen, dass sie als sog. geschäftsleitende Holding die einheitliche Leitung über mehrere Organgesellschaften ausübt und diese damit zu einer wirtschaftlichen Einheit, die neben die einzelnen Unternehmen tritt, zusammenfasst. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass der Obergesellschaft die Qualifikation einer geschäftsleitenden Holding nicht schon dann zukommt, wenn die Konzernleitung mittels Personalunion in der Geschäftsleitung durch einen die verschiedenen Konzerngesellschaften beherrschenden Gesellschafter wahrgenommen wird. Vielmehr muss anhand äußerer Merkmale erkennbar sein, dass die Konzernleitung durch die Obergesellschaft selbst ausgeübt wird. Die Konzernleitung durch eine Obergesellschaft ist ferner von dem Sachverhalt zu unterscheiden, dass die Konzernleitung durch den Gesellschafter der Obergesellschaft ausgeübt wird und dieser dadurch ein eigenes gewerbliches Unternehmen betreibt, in das die Organgesellschaften (ggf. auch die Obergesellschaft) finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert sind (ist). Ebenso wie die Qualifikation der Obergesellschaft als Organträgerin setzt auch die Organträgerstellung des Gesellschafters voraus, dass dieser nicht lediglich stillschweigend seine Geschäftsführungsfunktionen in den einzelnen Unternehmen koordiniert, sondern die einheitliche Konzernleitung nach außen erkennbar ausübt.

14 2. Im Streitfall steht zwischen den Beteiligten letztlich außer Streit, dass die C-GmbH finanziell wie organisatorisch unmittelbar in die Klägerin (und zugleich mittelbar in das Unternehmen der C-plc) eingegliedert war und insoweit —und in Einklang mit dem Senatsurteil vom 22. April 1998 I R 132/97 (BFHE 186, 203, BStBl II 1998, 687)— die gesetzlichen Voraussetzungen in § 14 Nr. 1 bis 3 KStG 1999 i.V.m. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 für die steuerliche Anerkennung eines Organschaftsverhältnisses erfüllte. Gleiches gilt im Ergebnis —und ebenfalls in Einklang mit dem vorzitierten Senatsurteil— für die wirtschaftliche Eingliederung in das Unternehmen der C-plc. Kontrovers ist zwischenzeitlich nur noch die Frage, ob die Eingliederungserfordernisse auch unmittelbar gegenüber der Klägerin vorliegen. Das FG hat das zutreffend verneint.

15 Zwar lässt der Senat in seinem Urteil in BFHE 186, 203, BStBl II 1998, 687, an dem er prinzipiell festhält, insoweit eine mittelbare wirtschaftliche Eingliederung der Enkelgesellschaft zu der Muttergesellschaft genügen, vorausgesetzt, diese Vermittlung erfolgt durch eine „geschlossene Organkette" von der Enkelgesellschaft zu der Muttergesellschaft. Doch wird dies nur im Hinblick auf die seinerzeitige Muttergesellschaft als der Organträgerin bezogen, nicht aber auf die unmittelbar beteiligte Zwischengesellschaft (Tochtergesellschaft), für welche die erforderlichen tatbestandlichen Voraussetzungen nicht vorlagen (s. ebenso Senatsurteil in BFH/NV 2003, 345). Man mag insoweit eine unscharfe Formulierung bemängeln (Mössner, Internationales Steuerrecht —IStR— 2010, 778, 779; s. aber auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Rz 3011, 3033); besser hätte

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

vielleicht von „geschlossener Beteiligungskette" gesprochen werden sollen. Soweit dies seinerzeit missverständlich war, wird die getroffene Aussage deswegen jetzt in diesem Sinne präzisiert und klargestellt.

16 Zu der Klägerin als zwischengeschalteter (inländischer) Holdinggesellschaft bestand indes kein Organschaftsverhältnis i.S. von § 14 Nr. 1 bis 3 KStG 1999, und zwar schon deswegen nicht, weil die Klägerin als nicht geschäftsleitende Holding ihrer Betätigung nach im Streitjahr kein gewerbliches Unternehmen betrieb und die bloße Rechtsform der Kapitalgesellschaft insofern —und unbeschadet der Gewerblichkeitsfiktion nach § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG 1999— insoweit nicht zur Annahme eines gewerblichen Unternehmens gereicht (vgl. Senatsurteile in BFHE 186, 203, BStBl II 1998, 687; in BFH/NV 2004, 808; Bundesfinanzhof, Beschluss vom 12. August 2002 VIII B 69/02, BFH/NV 2002, 1579; kritisch Sarrazin in Lenski/ Steinberg, a.a.O., § 2 Rz 3033; anders z.B. Walter in Ernst & Young, KStG, § 14 Rz 232 ff., m.w.N.). Die dafür erforderlichen Feststellungen wurden vom FG tatrichterlich bindend (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) getroffen und das alles wird von der Klägerin auch (nicht mehr) beanstandet.

17 3. So gesehen stellt sich das Problem der Anerkennung einer grenzüberschreitenden Organschaft zu der britischen C-plc. Tatbestandlich ist eine solche ausgeschlossen; die C-plc ist als britische Kapitalgesellschaft keine nicht steuerbefreite Körperschaft i.S. von § 1 KStG 1999 mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland und somit kein „inländisches Unternehmen" i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 i.V.m. § 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999. Das nimmt ihr die Fähigkeit, Organträgerin im steuerlichen Sinne zu sein. Der Revision ist dennoch zu entsprechen, weil durch die in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 i.V.m. § 14 Nr. 3 Satz 1 KStG 1999 angeordnete Verengung der sog. gewerbesteuerlichen Organschaft auf ein anderes „inländisches" gewerbliches Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland gegen das Diskriminierungsverbot des Art. XX Abs. 4 und Abs. 5 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26. November 1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23. März 1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140) —DBA-Großbritannien 1964/1970— verstoßen wird (ebenso z.B. Mössner, IStR 2010, 778, 779; Hageböke in Strunk/Kaminski/Köhler, Außensteuergesetz/Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 24 OECD-MA Rz 113.2; s. auch Wunderlich in Endres/Jacob/Gohr/Klein, DBA Deutschland/ USA, Art. 24 Rz 49 ff.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Rz 4.62; Rust, IStR 2003, 658; zweifelnd derselbe in Vogel/Lehner, DBA, 5. Aufl., Art. 24 Rz 166; derselbe, IStR 2005, 26; Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 24 MA Rz 101 a.E.). Gleichermaßen hat das First-Tier Tribunal Tax (Tribunal Judges John Avery Jones CBE and Edward Sadler), Appeal number TC/2009/12324 vom 1. April 2010 in der Sache FCE BANK plc vs. The Commissioners For Her Majesty's Revenue And Customs, (2010) UKFTT 136 (TC), einen Verstoß gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot nach Maßgabe des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Großbritannien und den Vereinigten Staaten von Amerika für eine ähnliche Konstellation des britischen Konzernsteuerrechts (sog. group relief) angenommen (mitgeteilt von Mössner, ebenda; s. auch http://tax.uk.ey.com/ UKTax Library/Case+law/2010/FCE+Bank+plc+v+HMRC+(First+Tier+ Tribunal).htm).

18 a) 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. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970 in dem erstgenannten Vertragsstaat keiner Besteuerung (auch nicht mit Gewerbesteuer, vgl. zu deren Einbeziehung Art. XX Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970) oder 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. Die Klägerin wird infolge der beschriebenen Rege-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

lungslage gewerbesteuerlich anders behandelt, als sie es würde, wenn sie nicht mittelbar einer in Großbritannien ansässigen Person gehören oder der Kontrolle dieser Person unterworfen würde, sondern ein „andere(s) ähnliche(s) Unternehmen" in Deutschland wäre:

19 Die Klägerin unterfällt als „Unternehmen eines dieser Gebiete" i.S. von Art. XX Abs. 4 (i.V.m. Art. II Abs. 1 Buchst. j) DBA-Großbritannien 1964/1970 dem Schutzbereich jenes Artikels. Sie wird mittelbar von der C-plc als einer (juristischen) Person (vgl. Art. II Abs. 1 Buchst. f DBA-Großbritannien 1964/1970) mit Geschäftsleitung und Sitz in Großbritannien beherrscht. Sitz und Geschäftsleitung sind Merkmale, welche die Ansässigkeit der C-plc in Großbritannien begründen (Art. II Abs. 1 Buchst. h Unterabs. i, Buchst. j DBA-Großbritannien 1964/1970; dazu Beckmann in Debatin/Wassermeyer, a.a.O., Art. II Großbritannien Rz 17 ff.). Indem sie nicht Organgesellschaft i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 der C-plc sein kann, wird die Klägerin damit steuerlich wegen der Ansässigkeit der C-plc als das i.S. von Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970 maßgebliche Unterscheidungsmerkmal (vgl. Rust, IStR 2003, 658, 659, m.w.N.) abweichend von einem inländischen Unternehmen behandelt, das nicht von einer in Großbritannien, sondern von einer im Inland ansässigen Person beherrscht wird. Diese steuerliche Andersbehandlung betrifft sowohl die gewerbesteuerliche Behandlung als (fiktive) Betriebsstätte der C-plc als auch die daraus abzuleitenden steuerlichen Folgen (vgl. auch Senatsurteil vom 29. Januar 2003 I R 6/99, BFHE 201, 463, BStBl II 2004, 1043). Unter den Gegebenheiten des Streitfalls sind dies die gewerbesteuerliche Erfassung des Einkommens der Klägerin bei dieser und die daraus abgeleitete Festsetzung eines Gewerbesteuermessbetrages (§ 14 GewStG 1999) bzw. die Feststellung des verbleibenden Gewerbeverlustes (§ 10a GewStG 1999), jeweils mit hälftiger Hinzurechnung der von der C-GmbH zunächst an die C-plc und sodann im Streitjahr an die Klägerin abgeführten Darlehenszinsen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb (ermittelt nach Maßgabe von § 7 GewStG 1999 i.V.m. §§ 4, 5 des Einkommensteuergesetzes, § 8 Abs. 1 KStG 1999) als sog. Dauerschuldzinsen gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 1999 (s. Wunderlich in Endres/Jacob/Gohr/Klein, a.a.O., Art. 24 Rz 51).

20 b) Das Vorbringen des FA ist nicht geeignet, an diesem Ergebnis etwas zu ändern. Das betrifft namentlich das auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Dezember 2004 (BStBl I 2004, 1181) gestützte Vorbringen, eine schädliche Ungleichbehandlung scheide aus. Denn ein Organschaftsverhältnis setze zwingend die inländische Steuerpflicht sowohl des Organträgers als auch der Organgesellschaft voraus. Eine inländische Gesellschaft, deren Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer nur im anderen Vertragsstaat ansässigen Person gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, befinde sich im Hinblick auf die Besteuerung als Teil eines Organ- oder Konsolidierungskreises nicht in der gleichen Lage wie eine inländische Gesellschaft, deren Kapital einer inländischen Gesellschaft gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt. Würde eine Organschaft mit einem ausländischen Organträger, der seine Geschäftsleitung im Ausland hat, anerkannt, wäre der Gewinn der Organgesellschaft der inländischen Besteuerung entzogen. Selbst wenn auf den Organträger zugegriffen werden könnte, wäre die inländische Besteuerung seiner Gewinne entsprechend Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD-MustAbk) untersagt. Darüber hinaus werde der Staat des Organträgers den Gewinn der inländischen Organgesellschaft nach seinem Recht nicht besteuern können. Im Ergebnis würde der Gewinn der Organgesellschaft nicht besteuert. Diese Folge könne sich ebenso im Umkehrfall ergeben, d.h. bei einer ausländischen Organgesellschaft mit einem inländischen Organträger mit Geschäftsleitung im Inland. Eine Nichtbesteuerung sei aber nicht Zweck des Diskriminierungsverbots.

21 Diesem Gedankengang ist nicht beizupflichten, ebenso wenig wie der dazu vertretenen Auffassung der Vorinstanz und des FA, dass Rechtsfragen der Einkünftezurechnung sowie der inländischen Steuerpflicht nicht Gegenstand von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung sind. Denn es geht insoweit nicht um die in der Tat rein innerstaatlich begründeten Merkmale der Einkünftezurechnung oder der Steuerpflicht, sondern allein darum, dass diese unterschiedlich

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

qualifiziert werden, je nachdem, ob es sich bei dem Anteilseigner um ein inländisches Unternehmen handelt oder aber um ein solches des anderen Vertragsstaats. Zwar können sich daraus unter Umständen Besteuerungsdefizite ergeben, weil der steuerliche Zugriff auf den im Ausland ansässigen Organträger misslingt. Doch liegt das allein an dem innerstaatlichen Recht des (in diesem Fall) anderen Vertragsstaats sowie an der abkommensrechtlich vereinbarten Verteilung der Besteuerungsrechte in Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 5 Abs. 7 OECD-MustAbk (= Art. III Abs. 1 i.V.m. Art. II Abs. 1 Buchst. l Unterabs. vi DBA-Großbritannien 1964/1970), die die Betriebsstättenfiktion in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 1999 auf ausländerbeherrschte Tochtergesellschaften nur für den —hier nicht einschlägigen— Fall nachvollzieht, dass sich eine Betriebsstätteneigenschaft auf andere Gründe als die Beherrschungssituation stützt (vgl. Art. II Abs. 1 Buchst. l Unterabs. vi DBA-Großbritannien 1964/1970: „... für sich allein ...”). Dass Vorschriften einer Gruppenbesteuerung und Konzernkonsolidierung wegen der damit auf den verschiedenen Unternehmensebenen verbundenen und in den jeweiligen Vertragsstaaten ineinandergreifenden steuerlichen Vor- und Nachteile dem Schutzbereich des Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk (hier: des Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien) grundsätzlich (und auch ohne einen spezifischen Abkommensvorbehalt, wie dieser etwa in Nr. 21 des Protokolls vom 29. August 1989 zum DBA-USA 1989/ 2006 i.V.m. Art. 24 Abs. 4 dieses Abkommens enthalten ist) infolge eines teleologisch reduzierten Verständnisses von vornherein entzogen wären (s. dazu und zu Nachweisen aus dem Ausland z.B. Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 166; s. auch nunmehr Nr. 77 des OECD-Musterkommentars zu Art. 24 OECD-MustAbk [dort eingefügt: 2008]), lässt sich dem Abkommenstext und den Abkommenszusammenhängen jedenfalls des hier in Rede stehenden DBA-Großbritannien 1964/1970 (für das die OECD-Musterkommentierung aus dem Jahre 2008 ohnehin ohne Bedeutung ist, vgl. Senatsbeschluss vom 19. Mai 2010 I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156), nicht entnehmen. Auch wenn es dadurch im Ergebnis für die betreffenden Einkünfte zu einer „Keinmalbesteuerung” in beiden Vertragsstaaten kommen kann, rechtfertigt das vor dem Hintergrund des absolut wirkenden abkommensrechtlichen Verbots von Diskriminierungen in Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk (= Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970) hiernach nicht die steuerliche Andersbehandlung des ausländerbeherrschten gegenüber dem inländerbeherrschten Inlandsunternehmen in Abhängigkeit von einem ansässigkeitsbegründenden Merkmal i.S. des Art. 4 Abs. 1 OECD-MustAbk (s. Senatsurteil in BFHE 201, 463, BStBl II 2004, 1043; Wunderlich in Endres/Jacob/Gohr/Klein, a.a.O., Art. 24 Rz 51). Schließlich ist der ausländische Gesellschafter des Inlandsunternehmens und ist die Frage nach der Realisierung von Steueransprüchen diesem gegenüber schon deshalb nicht in den Blick zu nehmen, weil der Gesellschafter ohnehin nicht durch das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot geschützt wird (z.B. Rust in Vogel/Lehner, a.a.O., Art. 24 Rz 104).

22 4. In Anbetracht dessen bedarf es keiner Entscheidung darüber, ob die beschriebene steuerliche Behandlung auch deswegen unanwendbar bleiben müsste, weil sie gegen Unionsrecht und namentlich gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrages über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 2002 Nr. C 325, 1, jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrages von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft —AEUV—, Amtsblatt der Europäischen Union 2007 Nr. C 306/01) verstieße; es erübrigt sich daher, zunächst eine Vorabentscheidung des EuGH (gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV) einzuholen.

23 5. Die gewerbesteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin und der C-plc ist damit im Ergebnis anzuerkennen. Das führt dazu, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Organgesellschaft für die Dauer der Organschaft dem Organträger zugerechnet wird (Senatsurteile vom 27. Juni 1990 I R 183/85, BFHE 161, 157, 160, BStBl II 1990, 916, 918; vom 28. Oktober 1999 I R 111/97, BFH/NV 2000, 896). Deshalb ist der Gewerbesteuermessbetrag für die zum Organkreis gehören-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

den Gewerbebetriebe —das sind die Gewerbebetriebe des Organträgers und der Organgesellschaft— allein gegenüber dem Organträger festzusetzen. Da die Vorinstanz eine abweichende Rechtsauffassung vertreten hat, waren ihre Urteile ebenso wie die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
BMF 18.3.2021 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2021 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 11.3.2020 - O 2000
BMF 11.3.2020 - O 2000
BMF 18.3.2019 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 18.3.2019
Oberste Finanzbehörden der Länder 19.3.2018 - O 2000
BMF 19.3.2018 - O 2000
BMF 21.3.2017 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 21.3.2017 - O 2000
BMF 14.3.2016 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 14.3.2016 - O 2000
BMF 23.3.2015 - 0 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 23.3.2015 - O2000
BMF 24.3.2014 - O 2000
Oberste Finanzbehörde der Länder 24.3.2014 - O 2000
BMF 9.4.2013 - O 2000
Oberste Finanzbehörden der Länder 9.4.2013 - O 2000
BMF 27.3.2012 - O 2000
BMF 27.12.2011 - S 2770
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 13.10.2017 - 13 K 951/16 G,F
FG Hamburg 2.3.2016 - 6 K 260/14
BFH 21.8.2015 - I R 63/13
BFH 16.1.2014 - I R 30/12
FG Köln 11.4.2013 - 13 K 1911/08

Fundstelle(n):
DB 2011 S. 15 Nr. 15
DB 2011 S. 6 Nr. 15
DB 2011 S. 853 Nr. 15
DStZ 2011 S. 8 Nr. 15
KÖSDI 2011 S. 17420 Nr. 5
WPg 2011 S. 539 Nr. 11
ZIP 2011 S. 1059 Nr. 22
ZIP 2011 S. 6 Nr. 16
NWB OAAAD-80478

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.