



JURISTISCHE FAKULTÄT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Zusammenfassung der Dissertation mit dem Titel

„Konzerngesellschaft als Betriebstätte“

Dissertation vorgelegt von Matthias Sebastian Roth

Erstgutachter: Prof. Dr. Ekkehart Reimer

Zweitgutachter: Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof

Institut für Finanz- und Steuerrecht

I. Einleitung

Nach Artikel 5 Absatz 7 des OECD-Musterabkommens¹ wird allein dadurch, dass eine in einem DBA-Staat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort ihre Geschäftstätigkeit ausübt, keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

Diese schlichte Klarstellung ist die historische Verneinung einer Vorstellung aus der Zwischenkriegszeit – im Wesentlichen begründet durch die damaligen Steuerrechtsordnungen in Deutschland, Italien und Spanien –, die zwar schon 1928 auf der Ebene des Völkerbundes nicht mehr mehrheitsfähig war, aber an (praktischer) Bedeutung nicht verloren und an Aktualität nicht eingebüßt hat.

Die Regelung schien lange Zeit eine zufriedenstellende und klärende Antwort zu bieten – ist sie doch hinsichtlich der Möglichkeit der Behandlung einer Konzerngesellschaft als Betriebsstätte dem ersten Anschein nach eindeutig ablehnend. Auch lag dem Abkommensrecht gemeinhin das Verständnis zugrunde, dass in Sachverhalten, in denen ein in einem Staat ansässiges Unternehmen eine Tochter-, Schwester- oder Muttergesellschaft im anderen Vertragsstaat habe, alle Wertschöpfungen des Konzerns in diesem anderen Staat natürlicherweise der dort ansässigen Gesellschaft zuzurechnen und bei ihr steuerbar seien.

Der Obersatz des Artikels 5 Absatz 7 spiegelt damit die im OECD-MA angelegte Dichotomie von Einheitsunternehmen (mit Stammhaus und Betriebsstätte) und verbundenen Unternehmen (miteinander verbundene, zivilrechtlich aber eigenständige Kapitalgesellschaften). Damit ging das Verständnis einer denklolgischen Trennung zwischen Einheits- und verbundenen Unternehmen einher.

Ungeachtet dessen liegt ein beachtlicher Fundus an gegenläufigen Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen vor, wonach die zuvor skizzierte Zweiteilung in grenzüberschreitenden Konzernverhältnissen durch die Identifizierung einer Betriebsstätte scheinbar durchbrochen wurde und damit zu Diskussionen in Forschung und Lehre geführt hat. Besonders prominent sind in diesem Kontext die insgesamt acht Entscheidungen des italienischen Obersten Kassationsgerichtshofs („Corte Suprema di Cassazione“), welche allesamt den US-amerikanischen Philip Morris Konzern betrafen. Diese Entscheidungen werden neben anderen internationalen Entscheidungen im Einzelnen untersucht und bewertet.² Überdies hat die Regelung bei jüngst abgeschlossenen DBA – wie etwa demjenigen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China aus dem Jahre 2014 – in Form der sog. Dienstleistungs-Betriebsstätte³ und bei der aktuellen „Base Erosion and Profit Shifting“-Debatte⁴ von OECD und G20 eine – soweit die Betriebsstätte als Instrument der Steuervermeidung verwendet werden soll – wesentliche Bedeutung.⁵

Bei der Identifizierung von Betriebsstätten in Konzernverhältnissen ist dabei im Wesentlichen zwischen drei Konstellationen zu differenzieren:

- (1) Der „Konzerngesellschaft als Betriebsstätte“, deren Konstrukt letztlich immer abzulehnen ist;

¹ Im Folgenden: OECD-MA. Sämtliche Artikel ohne nähere Bezeichnung sind solche des OECD-MA.

² Vgl. Roth, Konzerngesellschaft als Betriebsstätte (2016), Vierter Teil. A. I. 5.

³ Vgl. Kindich/Meyer/Kahle, Aktuelle Entwicklungen der Ertragsbesteuerung von Betriebsstätten deutscher Unternehmen in China, in: Ubg 2015, S. 211 (216 f.).

⁴ Vgl. OECD, 5. Oktober 2015, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

⁵ Exemplarisch Bendlinger, Maßnahmen der OECD gegen die künstliche Vermeidung von Betriebsstätten (BEPS-Action 7), in: SWI 2015, 2 ff.

- (2) Der „Betriebsstätte auf dem Gelände einer Konzerngesellschaft“, deren Erscheinungsbild prägend für jene Sachverhalte ist, in denen eigene Leute auf dem Gelände einer Konzerngesellschaft präsent sind und/oder durch die Bau-, Montage- oder Vertretungstätigkeiten einer anderen ausländischen Konzerngesellschaft eine Betriebsstätte begründen;
- (3) Der „Betriebsstätte durch die Tätigkeit einer Konzerngesellschaft“, deren Phänomen bei Artikel 5 Absätze 2, 3 und 5 von besonderer Relevanz ist.

In der Sache markieren diese Konstellationen damit die Trennlinie zwischen Artikel 5 Absatz 7 und den Betriebsstättentatbeständen der Absätze 1 bis 6.

Die Beweggründe der Quellenstaaten zur Identifizierung von Betriebsstätten in Konzernverhältnissen liegen auf der Hand. Es wird ein weitgehendes Besteuerungsrecht beansprucht. Dies gilt insbesondere in den Fällen, in denen eine Obergesellschaft eine Betriebsstätte im Sitzstaat einer Tochtergesellschaft begründet, dieser Staat deshalb neben dem Recht zur Besteuerung des eigenen Gewinns der Tochtergesellschaft das Recht fordert, auch einen Teil des Gewinns der Obergesellschaft zu besteuern. Besteuert wird dann nicht nur die eigene Wertschöpfung der Tochtergesellschaft, die durch den Fremdvergleich ermittelt wird, sondern auch ein Teil des Mehrwertes, den diese Tochtergesellschaft dem Unternehmensverbund im Ganzen vermittelt.

Gerechtfertigt werden diese Maßnahmen meist mit der Annahme, dass internationale Konzernstrukturen auf die Minimierung der globalen Steuerbelastung gerichtet seien und damit den Steueranspruch einiger Vertragsstaaten untergraben – Erwägungen und Motive, die allesamt in der augenblicklich geführten BEPS-Debatte mit großer Leidenschaft ausgetauscht und kontrovers diskutiert werden.⁶

II. Begriffsklärung: Konzerngesellschaft und Betriebsstätte

Die terminologische Vorklärung der Begriffe „Konzerngesellschaft“ und „Betriebsstätte“ folgt unterschiedlichen Herangehensweisen.

Der Begriff „Konzerngesellschaft“ ist, da er sich weder im Abkommensrecht noch im innerstaatlichen Recht wiederfindet und sein Charakter bloß deutend ist, unter besonderer Berücksichtigung einer komparativistischen Zusammenstellung unterschiedlicher Konzernbesteuerungssysteme (im Einzelnen: der Einzelveranlagung jeder Konzerngesellschaft⁷, der Ergebniszusammenfassung mit und ohne Zwischengewinn- und Zwischenverlusteliminierung⁸ sowie einer Vollkonsolidierung⁹) zu bestimmen. Hiernach kann der Begriff dahingehend bestimmt werden, dass er regelmäßig auf Kapitalgesellschaften beschränkt ist, die als Obergesellschaft in den meisten Fällen und als Untergesellschaft von wenigen Ausnahmen abgesehen im Inland ansässig sein müssen und wenigstens eine Stimmrechtsmehrheit an einer anderen Kapitalgesellschaft haben oder unter der Stimmrechtsmehrheit einer solchen stehen.¹⁰

Demgegenüber richtet sich die Begriffsbestimmung der Betriebsstätte nach Abkommensrecht.¹¹ Dieses bildet mit Artikel 5 den Rahmen, welcher in der Folge darauf untersucht wurde, ob und unter welchen Umständen Konzerngesellschaften ihn auszufüllen vermochten.

⁶ Vgl. OECD, 5. Oktober 2015, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.

⁷ Vgl. Roth, a.a.O., Erster Teil. B. II. 1. a).

⁸ Vgl. Roth, a.a.O., Erster Teil. B. II. 1. b) und c).

⁹ Vgl. Roth, a.a.O., Erster Teil. B. II. 1. d).

¹⁰ Vgl. Roth, a.a.O., Erster Teil. B. II.

¹¹ Vgl. Roth, a.a.O., Erster Teil. C. I. bis IV.

III. Historische Entwicklung

Die ausdrückliche abkommensrechtliche Behandlung einer Konzerngesellschaft als Betriebstätte im Textentwurf von 1927 – sie waren im Positivkatalog des damaligen Artikels 5 Absatz 2 enthalten – blieb eine einmalige Ausnahme.¹² Schon mit dem Textentwurf von 1928 unterfielen Konzerngesellschaften nicht mehr dem Betriebstättenprinzip.¹³ Damit wurde auf aufkommensrechtlicher Ebene bereits damals eine entscheidende Gewinnabgrenzungs- und Verteilungsfrage beantwortet. Kurze Zeit später begründete der RFH auf nationaler Ebene seine Rechtsprechung zur internationalen Filialtheorie und schloss damit die durch die Streichung der „verbundenen Unternehmen“ aus Artikel 5 Absatz 2 des Textentwurfs 1927 entstandene Lücke zumindest in Nicht-DBA-Konstellationen.

Zu diesem Zeitpunkt war die Unterschiedlichkeit des abkommensrechtlichen und nationalen Betriebstättenverständnisses sehr groß: Das Musterabkommen 1928 ließ die abkommensrechtliche Behandlung von Konzerngesellschaften offen, so dass die Einkünftezurechnung zwischen verbundenen Konzerngesellschaften nach dem innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten sehr variierte. Diese zu Doppelbesteuerung führende Situation wurde erst mit Verabschiedung einer Artikel 9 gleichenden Norm im Musterabkommen 1943 bzw. 1946 beseitigt und damit der heutige Rechtsstand erreicht. Anders war dies in Nicht-DBA-Konstellationen: In diesen behandelte der RFH noch lange auslandsbeherrschte Konzerngesellschaften als Betriebstätten. Vom BFH wurde die „internationale Filialtheorie“ allerdings nicht mehr weitergeführt.

IV. Geltendes Recht

Artikel 5 Absatz 7 hat für das Thema zentrale Bedeutung. Tatbestandlich setzt sich die Norm aus den Begriffen „Beherrschen“ und „Gesellschaft“ zusammen. Zentrales Tatbestandselement der Norm ist dabei das „Beherrschen“.

Eine Auslegung des Ausdrucks ist sowohl der landesrechtlichen¹⁴ als auch der völkerrechtlichen¹⁵ Auslegungsdoktrin folgend abkommensautonom vorzunehmen. Für einen Rückgriff auf nationales Recht gemäß Artikel 3 Absatz 2 ist kein Raum. Der Zusammenhang erfordert etwas anderes. Dies folgt im Wesentlichen aus einer systematischen und teleologischen Auslegung des Begriffs.¹⁶

Von einer Beherrschung kann ausgegangen werden, wenn eine Gesellschaft mehrheitlich an dem Kapital oder den Stimmrechten einer anderen Gesellschaft beteiligt ist. Eine Gesellschaft kann dabei von mehr als einer Gesellschaft beherrscht werden. Wirtschaftliche Kriterien haben dabei ihren Platz, können aber keine Alleinstellung beanspruchen. Notwendige Voraussetzung ist weiterhin, dass eine Gesellschaft auch rechtlich mehrheitlich an dem Kapital oder an den Stimmrechten der anderen Gesellschaft beteiligt ist.¹⁷

Soweit das Tatbestandsmerkmal „Gesellschaft“ betroffen ist, nimmt Artikel 5 Absatz 7 ausdrücklich auf Gesellschaften Bezug, die in Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b legaldefiniert sind. Es entspricht herrschender Auffassung, dass Artikel 5 Absatz 7 in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal beherrschende Gesellschaft weit zu verstehen ist und deshalb auch auf Unternehmen anzuwenden sei, die nicht von Gesellschaften nach Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b

¹² Vgl. Roth, a.a.O., Zweiter Teil. A. IV.

¹³ Vgl. Roth, a.a.O., Zweiter Teil. B. I.

¹⁴ van Raad, Interpretatie van belastingsverdragen, in: MBB 1978, S. 49ff.; Vogel, in: ders./Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. Aufl. (2008), Art. 3 Rz. 119ff.

¹⁵ Debatin, Entwicklungstendenzen im Internationalen Steuerrecht und nationalen Außensteuerrecht im Lichte der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung, in: DStZ 1987, S. 211 (212).

¹⁶ Vgl. Roth, a.a.O., Dritter Teil. B. I. 3.

¹⁷ Vgl. Roth, a.a.O., Dritter Teil. B. I. 3. b) ff).

betrieben werden. Jede natürliche oder juristische Person und sämtliche andere Rechtsgebilde können mit, ohne oder mit teilweise Steuerrechtssubjektcharakter eine Gesellschaft beherrschen, sofern dies nach dem Recht des jeweiligen Anwendestaates vorgesehen ist. Als beherrschte Gesellschaften kommen demgegenüber – insoweit streng am Wortlaut – nur juristische und quasi-juristische Personen in Betracht.¹⁸

Rechtsfolgenseitig ergibt sich aus Artikel 5 Absatz 7, dass ein zwischen Konzerngesellschaften bestehendes Beherrschungsverhältnis nicht dazu führt, dass eine der beiden Konzerngesellschaften als Betriebstätte zu behandeln wäre.

Artikel 5 Absatz 7 ist insoweit negativ klarstellend.¹⁹ Eine im innerstaatlichen Recht angelegte Gruppenbesteuerung wie etwa in den Niederlanden und unter bestimmten Voraussetzungen in Indien darf abkommensrechtlich insoweit nichts präjudizieren.

Der Rechtsfolge kommt dabei teilweise auch konstitutive Wirkung zu. Denn die Beherrschung führt in Konzernverhältnissen zur Verwirklichung einzelner Betriebstätentatbestandsmerkmale. Dies folgt aus einem Abgleich der Wirkungen der Norm mit den einzelnen Betriebstätentatbeständen. Besonderes Augenmerk gilt hier den Tatbeständen des Absatzes 1 und der Absätze 5 und 6.

Im Zusammenhang zwischen Artikel 5 Absatz 1 und Absatz 7 verdienen die Merkmale der Verfügungsgewalt und des Ausübens einer Geschäftstätigkeit besondere Beachtung. Zwar mag eine ausschließlich gesellschaftsrechtliche Beherrschung lediglich in Ausnahmefällen zu einer Verfügungsgewalt i.S.d. Artikels 5 Absatz 1 führen. Legt man indes das zuvor erarbeitete und abgeleitete Beherrschungsverständnis unter der Einbeziehung schuldrechtlicher Beherrschungsverträge zugrunde, ist die Annahme einer Verfügungsgewalt regelmäßig gegeben. Artikel 5 Absatz 7 entwickelt folglich insoweit konstitutiven Charakter. Aus Artikel 5 Absatz 7 folgt, dass der Umstand, dass eine Gesellschaft die andere beherrscht und damit über deren Einrichtungen verfügt, auszublenden ist. Eine konkrete faktische Inanspruchnahme (insbesondere von Räumen der Tochter- durch die Muttergesellschaft) zur Ausübung der eigenen Geschäftstätigkeit der Mutter auf dem Gelände der Tochter ist dagegen uneingeschränkt am Maßstab von Absatz 1 zu prüfen.

Demgegenüber bestehen zwischen einem Beherrschungsverhältnis und dem Ausüben einer Geschäftstätigkeit keine Wechselwirkungen. Dabei sind zwei Fragen voneinander zu trennen: Erstens, ob die Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft selbst die Ausübung einer Geschäftstätigkeit darstellt und zweitens, ob die Beherrschung dazu führen kann, dass Geschäftstätigkeiten der beherrschten Gesellschaft der beherrschenden zuzurechnen sind.

Dabei kann eine Beherrschung zwar eine Geschäftstätigkeit – etwa in Holdingkonstellationen – der beherrschenden Gesellschaft begründen. Das Tatbestandsmerkmal des Ausübens ist in solchen Konstellationen aber zu verneinen, da die geographischen Voraussetzungen nicht erfüllt sind.

Auch führt die Beherrschung nicht dazu, dass Tätigkeiten der beherrschten Gesellschaft als solche der beherrschenden zu qualifizieren wären. Hiergegen streitet schon ein Umkehrschluss aus Artikel 5 Absatz 5. Auch hat die Zuordnung von Geschäftstätigkeiten mit Hilfe einer Funktions- und Risikoanalyse nach den Grundsätzen des Artikels 9 stattzufinden. Allein eine Beherrschung führt insoweit nicht zur Zuweisung von Funktionen und Risiken.

Besondere Beachtung erfuhr ferner das Zusammenspiel zwischen Artikel 5 Absatz 5 und 6. Dabei ließ sich feststellen, dass ein Beherrschungsverhältnis auf ein rechtsgeschäftliches Vertreterhandeln Einfluss hat: Es führt zum Verlust der rechtlichen Unabhängigkeit, nicht dagegen automatisch auch der wirtschaftlichen – ein Umstand, der nunmehr bei den BEPS-

¹⁸ Vgl. Roth, a.a.O., Dritter Teil. B. II.

¹⁹ Vgl. Roth, a.a.O., Dritter Teil. C. I.

Abschlussberichten besondere Würdigung erfährt und in den Kommentar des Musterabkommens aufgenommen werden soll.²⁰

Neben der negativen Rechtsfolge stellt die Vorschrift zugleich positiv klar, dass beherrschte oder beherrschende Gesellschaften Betriebstätten einer anderen Gesellschaft begründen können.²¹

Sinn und Zweck des Artikels 5 Absatz 7 ist dabei – auf einer übergeordneten Ebene zwischen verschiedenen Gesellschaften betrachtet – der Schutz der eigenen Rechtspersönlichkeit einer jeden Konzerngesellschaft. Die Abschirmwirkung einer jeden Konzerngesellschaft stellt insoweit einen Abkommenssatz dar, welcher in den Artikeln 5 und 9 angelegt ist. Dieser Abkommenssatz kann indes uneingeschränkte Geltung nur im Verhältnis zwischen verschiedenen Gesellschaften beanspruchen. Hier ist Raum für eine vollständige Abschirmwirkung. Innerhalb ein und derselben Gesellschaft verhindert der Abkommenssatz indes die Möglichkeit einer Stammhaus-Betriebstätten-Struktur nicht. Nimmt man die im Beherrschungsverhältnis stehenden Gesellschaften einzeln in den Blick, kann es durchaus zu Betriebstättenbegründungen kommen, welche dann eine Gewinnaufteilung nach Artikel 7 Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit Artikel 7 Absatz 2 zur Folge haben. Denn innerhalb der Zuweisung des Besteuerungsrechts für den eigenen körperschaftsteuerlichen Gewinn der Muttergesellschaft ist auch ohne Verletzung des Artikels 9 durchaus Raum für eine zwischenstaatliche Aufteilung. Eine Sperrwirkung von Artikel 9 gegenüber der Entstehung einer Betriebstätte besteht nur dann, wenn die Transaktionen zwischen beiden Konzerngesellschaften den durch sie ausgeübten Funktionen entsprechen.

V. Jüngere Rechtsprechung

Die Entstehungsbedingungen einer Konzerngesellschafts-Betriebstätte sind anhand der jüngeren internationalen Rechtsprechung im Detail untersucht und im Anschluss kategorisiert worden.²²

Eine Betriebstätte kann hiernach in Konzernverhältnissen entstehen, wenn innerkonzernliche Liefer- oder Leistungsbeziehungen die tatsächliche Funktionsausübung nicht widerspiegeln²³, eine der beiden Konzerngesellschaften als Kommissionär der anderen Konzerngesellschaft tätig wird²⁴ oder eine Konzerngesellschaft einen Ort der Leitung der anderen darstellt²⁵ und die übrigen Voraussetzungen des Artikel 5 Absatz 1 bzw. 5 vorliegen. Daneben sind in engen Grenzen atypische Entstehungskonstellationen denkbar.²⁶

VI. Rechtsfolgen

Die Identifizierung einer Konzerngesellschafts-Betriebstätte kann in Einzelfällen Auswirkungen auf die Qualifizierung innerkonzernlicher Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren haben.²⁷ Sie entsteht neben der im anderen Vertragsstaat ansässigen Konzerngesellschaft.²⁸ Die

²⁰ Vgl. OECD, 5 October 2015, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, S. 10 sowie 24.

²¹ Vgl. Roth, a.a.O., Dritter Teil. C. II.

²² Vgl. Roth, a.a.O., Vierter Teil. A. bis D.

²³ Vgl. Roth, a.a.O., Vierter Teil. A. I.

²⁴ Vgl. Roth, a.a.O., Vierter Teil. B. II.

²⁵ Vgl. Roth, a.a.O., Vierter Teil. C.

²⁶ Vgl. Roth, a.a.O., Vierter Teil. D.

²⁷ Vgl. Roth, a.a.O., Fünfter Teil. A. IV.

²⁸ Vgl. Roth, a.a.O., Fünfter Teil. A. I. sowie B. I.

Einkünfte der im Belegenheitsstaat der Betriebsstätte ansässigen Konzerngesellschaft bleiben aber durch sie unberührt.²⁹

VII. Rechtspolitische Perspektiven

Die Konzerngesellschafts-Betriebsstätte ist geeignet, das Steueraufkommen von multinationalen Konzernen angemessen zwischen den Vertragsstaaten zu verteilen. Das Instrument der Konzerngesellschafts-Betriebsstätte flankiert dabei die Grundsätze zu den Verrechnungspreisen nach Artikel 9 sowie der Besteuerung von Unternehmenseinkünften im Ansässigkeitsstaat nach Artikel 7 Absatz 1 Satz 1.

De lege ferenda sind nur wenige Maßnahmen erforderlich. Einer Änderung des OECD-Musterabkommens bedarf es nicht. Eine Streichung des Artikels 5 Absatz 7 ist nicht angezeigt, weil die Norm eine Interpretationshilfe darstellt, deren Beachtung durch die Finanzverwaltungen und Gerichte geboten ist, um zu abkommensfehlerfreien Resultaten zu gelangen. Notwendig sind lediglich graduelle Änderungen des Kommentars des OECD-MA in Ziff. 38.1 und 40 bis 42.³⁰

²⁹ Vgl. Roth, a.a.O., Fünfter Teil. A. IV. sowie B. II.

³⁰ Vgl. Roth, a.a.O., Sechster Teil. B. und C.