Urteil vom 07. Dezember 2011, I R 30/08

Unionsrechtmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Zinsen aus Darlehen einer niederländischen Muttergesellschaft

BFH I. Senat

GewStG § 2 Abs 2 S 2, GewStG § 8 Nr 1, KStG § 18, AktG § 291, AktG § 302, EGRL 49/2003 Art 1 Abs 1, EG Art 43, EG Art 48, AEUV Art 49, AEUV Art 54, DBA NLD Art 24 Abs 1, DBA NLD Art 24 Abs 2, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, OECDMustAbk Art 24 Abs 3 S 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 3, OECDMustAbk Art 24 Abs 5, KStG § 17

vorgehend FG Münster, 21. Februar 2008, Az: 9 K 5143/06 G

Leitsätze

Die hälftige Hinzurechnung der Zinsen aus Darlehen der in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft zum Gewinn einer Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 verstößt weder gegen die Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (ABlEU 2003, Nr. L 157, 49) --Anschluss an das EuGH-Urteil vom 21. Juli 2011 C-397/09 "Scheuten Solar Technology" (IStR 2011, 590)-- noch gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit und auch nicht gegen die Diskriminierungsverbote des Art. 24 DBA-Niederlande .

Tatbestand

I. Es handelt sich um jenes Klageverfahren, das dem Vorabentscheidungsersuchen des Senats an den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (ab 1. Dezember 2009 Gerichtshof der Europäischen Union) --EuGH-- vom 27. Mai 2009 I R 30/08 (BFHE 226, 357) sowie dem anschließenden Urteil des EuGH vom 21. Juli 2011 C-397/09 "Scheuten Solar Technology" (Internationales Steuerrecht --IStR-- 2011, 590) zugrunde lag:

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren alleinige Anteilseignerin seit dem 8. August 2003 die S-B.V. mit Sitz in den Niederlanden ist. Die S-B.V. gewährte der Klägerin mit elf weitgehend gleichlautenden Verträgen, die in der Zeit zwischen dem 27. August 2003 und dem 1. Dezember 2004 abgeschlossen wurden, Darlehen über insgesamt 5.180.000 € zu einem Zinssatz von 5 %. Die Rückzahlung sollte auf Abruf der S-B.V. erfolgen. Die Klägerin zahlte im Streitjahr 2004 Zinsen in Höhe von 154.584 € an die S-B.V.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) rechnete im Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr unter Berufung auf § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2002) die Hälfte dieses Zinsbetrags dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzu. Die deswegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg; das Finanzgericht (FG) Münster hat sie mit Urteil vom 22. Februar 2008 9 K 5143/06 G (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 968) als unbegründet abgewiesen.

4 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Während des Revisionsverfahrens ist der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid durch Bescheid des FA vom 20. November 2009 in zwischen den Beteiligten nicht streitigen Punkten geändert worden.

5 Der erkennende Senat hat dem EuGH mit Beschluss in BFHE 226, 357 die folgenden Rechtsfragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

6 1. Steht Art. 1 Abs. 1 der Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- 2003, Nr. L 157, 49) --EU-Zins- und Lizenzrichtlinie (ZLR)-- einer Regelung entgegen, wonach die von einem Unternehmen eines Mitgliedstaates an ein verbundenes Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates gezahlten Darlehenszinsen bei dem erstgenannten Unternehmen der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden?

7 2. Falls die erste Frage bejaht wird: Ist Art. 1 Abs. 10 ZLR dahin auszulegen, dass es den Mitgliedstaaten auch dann freisteht, die Richtlinie nicht anzuwenden, wenn die in Art. 3 Buchst. b ZLR genannten Voraussetzungen für das Vorliegen eines verbundenen Unternehmens zum Zeitpunkt der Zinszahlung noch nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren erfüllt waren? Können sich die Mitgliedstaaten in diesem Fall gegenüber dem zahlenden Unternehmen unmittelbar auf Art. 1 Abs. 10 ZLR berufen?

8 Durch sein Urteil in IStR 2011, 590 hat der EuGH entschieden, Art. 1 Abs. 1 ZLR sei dahin auszulegen, dass er einer Bestimmung des nationalen Steuerrechts nicht entgegensteht, wonach die Darlehenszinsen, die ein Unternehmen mit Sitz in einem Mitgliedstaat an ein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes verbundenes Unternehmen zahlt, der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer hinzugerechnet werden, der das erstgenannte Unternehmen unterliegt.

9 In dem daraufhin fortgeführten Revisionsverfahren beantragt die Klägerin, das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid des FA vom 20. November 2009 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag unter Berücksichtigung eines Gewerbeertrags vor Verlustabzug in Höhe von 3.187 € und eines verbleibenden Verlustvortrags in Höhe von 5.313 € auf 0 € festgesetzt wird.

10 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Das FG-Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. An die Stelle des ursprünglich angefochtenen Gewerbesteuermessbescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 20. November 2009 getreten. Der Änderungsbescheid ist gemäß § 68 Satz 1 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Soweit einem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. Senatsurteil vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, m.w.N.). Dennoch bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (vgl. Senatsurteil in BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20). Diese kann in der Sache selbst ergehen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

12 Die sonach gegen den Änderungsbescheid vom 20. November 2009 gerichtete Klage ist als unbegründet abzuweisen. Das FA hat die Zinszahlungen an die S-B.V. zu Recht zur Hälfte dem Gewinn der Klägerin hinzugerechnet.

13 1. Gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Hälfte der bei seiner Ermittlung abgezogenen Entgelte für Schulden hinzugerechnet, die (u.a.) der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen. Eine Schuld dient nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals, wenn ihr Gegenwert das Betriebskapital länger als ein Jahr verstärkt (z.B. Senatsurteil vom 31. Mai 2005 I R 73/03, BFHE 211, 43, BStBl II 2006, 134; BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799).

14 2. Nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die S-B.V. der Klägerin im Zeitraum vom 27. August 2003 bis zum 1. Dezember 2004 Darlehen über insgesamt 5.180.000 € zu einem Zinssatz von 5 % gewährt, deren Rückzahlung auf Abruf der S-B.V. erfolgen sollte. Die tatsächliche Laufzeit der Darlehen hat nach dem übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten mehr als zwölf Monate betragen. Dass es sich folglich um Darlehen handelt, die nach den zuvor geschilderten Maßgaben der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienten und die deshalb den Tatbestand des § 8 Nr. 1 GewStG 2002 erfüllen, wird auch von der Klägerin nicht in Zweifel gezogen.

15 3. Die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 verstößt nicht gegen Art. 1 Abs. 1 ZLR. Das ergibt sich aus der für den Senat verbindlichen Auslegung dieser Vorschrift durch das EuGH-Urteil in IStR 2011, 590 und wird nach Ergehen dieses EuGH-Urteils von der Klägerin nicht in Abrede gestellt.

16 4. Entgegen der Auffassung der Klägerin verletzt die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 nicht das unionsrechtliche Primärrecht in Gestalt der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrags zur Gründung

der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Nizza zur Änderung des Vertrags 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 Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, ABlEU 2007, Nr. C 306, 1).

17 a) Die Klägerin verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass es nicht zu einer Hinzurechnung gekommen wäre, wenn sie (als Organgesellschaft) mit der S-B.V. (als Organträgerin) gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 i.V.m. § 14, § 17, § 18 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003, 660, BStBl I 2003, 321) --KStG 2002-- eine sog. gewerbesteuerrechtliche Organschaft hätte bilden können. Denn im Organschaftsfall unterbleibe gemäß Abschn. 41 Abs. 1 Sätze 5 und 6 der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998 (GewStR 1998) die Hinzurechnung von Zinsen aus Gesellschafterdarlehen zum Gewerbeertrag der Organgesellschaft. Dass die Bildung einer ertragsteuerlichen Organschaft zwischen der Klägerin und der in den Niederlanden ansässigen S-B.V. selbst dann nicht steuerlich anerkannt worden wäre, wenn die Gesellschaften einen Gewinnabführungsvertrag nach Maßgabe von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 17 KStG 2002 abgeschlossen hätten, verletze nach den Grundsätzen des EuGH-Urteils vom 13. Dezember 2005 C-446/03 "Marks & Spencer" (Slg. 2005, I-10837) die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit mit der Folge, dass der nach nationalem Recht auf inländische Organschaftskreise beschränkte Wegfall der Hinzurechnung auch im Streitfall gewährt werden müsse (vgl. auch Englisch, IStR 2010, 215, 217 a.E.; Rehm/Nagler, GmbH-Rundschau 2011, 937, 938 f.).

18 b) Der Senat pflichtet dem nicht bei. Zwar trifft es zu, dass nach Abschn. 41 Abs. 1 Sätze 5 und 6 GewStR 1998 bei Bestehen einer gewerbesteuerlichen Organschaft eine Hinzurechnung von Zinsen aus vom Organträger gewährten Darlehen zum Gewinn der Organgesellschaft unterbleibt, um auf der Ebene des Organträgers eine doppelte steuerliche Belastung zu verhindern (vgl. auch Senatsurteile vom 23. Oktober 1974 I R 182/72, BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46; vom 2. Februar 1994 I R 10/93, BFHE 173, 426, BStBl II 1994, 768). Des Weiteren ist richtig, dass eine ertragsteuerliche Organschaft mit einer Körperschaft als Organträger nur gebildet werden kann, wenn diese entweder ihren Sitz im Inland hat (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG 2002) oder dort eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung unterhält (§ 18 Satz 1 KStG 2002) und dass aufgrund dieses Inlandsbezugs eine solche Organschaft zwischen der Klägerin und der S-B.V. nach innerstaatlichem Recht steuerlich nicht anerkannt worden wäre. Gleichwohl liegt in der gegenüber der Klägerin vorzunehmenden Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 weder eine unionsrechtswidrige Diskriminierung im Vergleich zu einer Kapitalgesellschaft mit im Inland ansässiger Muttergesellschaft noch eine unionsrechtswidrige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

19 aa) In seinem Urteil zur Verlustverrechnung bei der niederländischen Gruppenbesteuerung vom 25. Februar 2010 C-337/08 "X-Holding" (Slg. 2010, I-1215) hat der EuGH unter dem Aspekt der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten eine Regelung eines Mitgliedstaats als gerechtfertigt angesehen, nach der Muttergesellschaften steuerliche Einheiten nur mit gebietsansässigen, nicht aber mit gebietsfremden Tochtergesellschaften bilden können. Auch wenn dieses EuGH-Urteil mit der Verlustverrechnung nur einen einzelnen Aspekt der laufenden Ergebniskonsolidierung zwischen Konzernunternehmen betrifft, ist daraus nach Dafürhalten des Senats auch abzuleiten, dass andere Aspekte der Ergebniskonsolidierung ebenfalls von der Rechtfertigung umfasst sind (vgl. Senatsurteil vom 13. Oktober 2010 I R 79/09, BFHE 231, 529 --zum Ausschluss der Berücksichtigung von Gewinnminderungen gemäß § 8b Abs. 3 KStG 2002--; anderer Ansicht Englisch, IStR 2010, 215, 217). Die Klägerin dürfte deshalb gehindert sein, sich den Hinzurechnungsverzicht zur Vermeidung einer steuerlichen Doppelbelastung als einzelnes Element des Konsolidierungsprozesses herauszugreifen und dessen Nichtanwendung außerhalb eines Organkreises als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zu kritisieren.

20 bb) Jedenfalls aber kann sich die Klägerin deshalb nicht auf einen etwaigen Verstoß des nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG 2002 i.V.m. § 14, § 17, § 18 KStG 2002 für die Bildung einer ertragsteuerlichen Organschaft erforderlichen Inlandsbezugs gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit berufen, weil es außer an dem Inlandsbezug noch an einer weiteren Voraussetzung der Organschaft fehlt, nämlich dem Abschluss und der Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags i.S. des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes --AktG-- (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 18 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002) und der Vereinbarung einer Verlustausgleichspflicht durch die Muttergesellschaft entsprechend § 302 AktG (§ 17 Satz 2 Nr. 2 KStG 2002).

21 aaa) Ein Gewinnabführungsvertrag mit einer deutschen Tochter-GmbH kann zivilrechtlich auch mit einem ausländischen Unternehmen als beherrschendem Gesellschafter abgeschlossen werden; denn die Zulässigkeit des Abschlusses von Unternehmensverträgen richtet sich kollisionsrechtlich nach dem Konzernrecht der abhängigen

Gesellschaft (vgl. MünchKommGmbH/Liebscher, § 13 Anh. Rz 1096; MünchKommBGB/Kindler, 5. Aufl., IntGesR, Rz 756 ff.; Frotscher, IStR 2011, 697, 701). Nach dem Vorbringen der Klägerin hätten dem Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags auch keine Vorschriften des niederländischen Rechts entgegengestanden.

22 bbb) Soweit die Klägerin den Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags für nicht zumutbar hält, weil die Bildung einer Organschaft wegen des erforderlichen Inlandsbezugs von den Finanzbehörden ohnehin steuerlich nicht anerkannt worden wäre und in diesem Zusammenhang auf das EuGH-Urteil vom 8. März 2001 C-397/98, C-410/98 "Metallgesellschaft" (Slg. 2001, I-1727) verweist, ist eine Vergleichbarkeit mit der hier zu beurteilenden Situation nicht gegeben.

23 Der EuGH hat in dem genannten Urteil eine britische nationale Regelung als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit angesehen, nach der Tochtergesellschaften von in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Muttergesellschaften verpflichtet werden, bei Ausschüttung von Dividenden Vorauszahlungen auf Körperschaftsteuern zu entrichten, während die gebietsansässigen Tochtergesellschaften gebietsansässiger Muttergesellschaften dieser Verpflichtung durch Optierung für eine Besteuerung des Gruppeneinkommens ("group income election") entgehen konnten (Tz. 35 ff.). Des Weiteren hat der EuGH in dem Urteil entschieden, dass der gebietsansässigen Tochtergesellschaft und ihrer gebietsfremden Muttergesellschaft ein Anspruch auf Erstattung oder Entschädigung für die finanzielle Einbuße, die sie wegen der Körperschaftsteuer-Vorauszahlung der Tochtergesellschaft erlitten haben, nicht allein deshalb verwehrt werden darf, weil diese Gesellschaften bei den Steuerbehörden die Anwendung der group income election nicht beantragt und somit die ihnen zur Verfügung stehenden Rechtsschutzmöglichkeiten nicht ausgeschöpft haben (Tz. 98 ff.). Denn die Ausübung der Rechte, die den Einzelnen aus den unmittelbar anwendbaren Vorschriften des Gemeinschaftsrechts erwachsen, würde unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert, wenn ihre auf den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gestützten Erstattungs- oder Schadensersatzklagen bereits deswegen abgewiesen oder die erhobenen Ansprüche gekürzt werden müssten, weil die Betroffenen es unterlassen hatten, einen ihnen nach nationalem Recht nicht zustehenden Steuervorteil zu beantragen, um mittels Rechtsbehelfen unter Berufung auf den Vorrang und die unmittelbare Wirkung des Gemeinschaftsrechts gegen die Ablehnung durch die Steuerbehörden vorzugehen (Tz. 106).

24 Bei der für die Organschaft erforderlichen Vereinbarung und Durchführung einer mindestens fünf Jahre andauernden Ergebnisabführung nach Maßgabe der §§ 14 ff. KStG 2002 handelt es sich indes nicht --wie bei dem Antrag auf Anwendung der britischen group income election (dazu EuGH-Urteil in Slg. 2001, I-1727, Tz. 21 ff.)-- um eine formelle steuerverfahrensrechtliche Willenserklärung gegenüber der Finanzverwaltung. Vielmehr sind damit einschneidende Eingriffe in die gesellschaftsrechtliche Organisation der beteiligten Unternehmen verbunden, die sich über den Bereich des Steuerrechts hinaus auswirken. Die steuerliche Anerkennung einer Organschaft erfordert die exakte Befolgung aller formellen und materiellen Voraussetzungen während der gesamten Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags (vgl. etwa Senatsurteile vom 12. Januar 2011 I R 3/10, BFHE 232, 426, BStBl II 2011, 727; vom 3. März 2010 I R 68/09, BFH/NV 2010, 1132).

25 Vor diesem Hintergrund erscheint es für den Senat ausgeschlossen, dass Unternehmen eines grenzüberschreitenden Verbunds unter Berufung auf die unionsrechtlichen Grundfreiheiten nachträglich einzelne für sie vorteilhafte Elemente der Organschaftsbesteuerung für sich in Anspruch nehmen können, ohne dass sie im relevanten Zeitraum zumindest den Willen bekundet haben, eine Organschaft bilden zu wollen, und ohne dass sie zumindest versucht haben, die für die steuerliche Anerkennung der Organschaft im Inlandsfall erforderlichen Voraussetzungen zu schaffen (vgl. Senatsurteil in BFHE 231, 529). Die Klägerin wird letztlich nicht anders besteuert als eine abhängige Kapitalgesellschaft mit im Inland ansässiger Muttergesellschaft, mit der eine Ergebnisabführung nicht vereinbart worden ist, weshalb es an einer Ungleichbehandlung fehlt. Das erscheint dem Senat in einer Weise offenkundig und zweifelsfrei, dass es einer erneuten Anrufung des EuGH im Streitfall nicht bedarf (EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81 "C.I.L.F.I.T.", EuGHE 1982, 3415).

26 5. Die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 verstößt ebenfalls nicht gegen die Diskriminierungsverbote des Art. 24 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 16. Juni 1959 (BGBl II 1960, 1781, BStBl I 1960, 381) --DBA-Niederlande--.

27 a) Auch insoweit knüpft die Klägerin für ihre gegenteilige Sichtweise an den geschilderten Inlandsbezug der ertragsteuerlichen Organschaft an, den sie für diskriminierend hält. Sie beruft sich insoweit auf das Senatsurteil vom 9. Februar 2011 I R 54, 55/10 (BFHE 232, 476) zum Diskriminierungsverbot des Art. XX Abs. 4 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--. In diesem Urteil hat es der Senat als Verstoß gegen Art. XX Abs. 4 und Abs. 5 DBA-Großbritannien 1964/1970 angesehen, dass nach Maßgabe der Rechtslage des Jahres 1999 eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland im Rahmen einer gewerbesteuerlichen Organschaft nicht Organgesellschaft eines in Großbritannien ansässigen gewerblichen Unternehmens als Organträger sein konnte.

28 b) Die von der Klägerin aufgrund des erforderlichen Inlandsbezugs des Organträgers gerügte Ungleichbehandlung von Unternehmensgruppen mit im Ausland ansässigen Muttergesellschaften wird jedoch von den in Art. 24 DBA-Niederlande geregelten Diskriminierungsverboten nicht erfasst.

29 aa) Gemäß Art. 24 Abs. 1 Satz 1 DBA-Niederlande dürfen Staatsangehörigen eines der Vertragsstaaten in dem anderen Staate nicht andere oder höhere Steuern auferlegt werden als den Staatsangehörigen dieses anderen Staates unter gleichen Verhältnissen. Der Klägerin ist zwar insoweit Recht zu geben, als "Staatsangehörige" i.S. dieser Vorschrift auch juristische Personen sein können, die nach dem in dem einen oder anderen Vertragsstaate geltenden Recht errichtet sind (Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 DBA-Niederlande). Die Vorschrift greift aber hier nicht, weil es im Streitfall nicht um die Besteuerung der niederländischen S-B.V., sondern um die der Klägerin --mithin einer inländischen Person-- geht. Die S-B.V. mag davon als Muttergesellschaft indirekt wirtschaftlich betroffen sein; ihr werden aber keine Steuern auferlegt.

30 bb) Nach Art. 24 Abs. 2 DBA-Niederlande sollen von einer Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten betriebene Unternehmen grundsätzlich hinsichtlich ihrer Betriebsstätten in dem anderen Vertragsstaate keinen Steuern unterworfen werden, die anders, höher oder belastender sind als die Steuern, denen Unternehmen unterworfen sind, die von einer Person mit Wohnsitz in dem anderen Vertragsstaate betrieben werden. Die Regelung entspricht Art. 24 Abs. 3 Satz 1 des Musterabkommens der Organisation for Economic Cooperation and Development --OECD-Musterabkommen (OECD-MustAbk)--. Wie diese ist sie jedoch nur auf Betriebsstätten in dem anderen Staat, nicht aber auf den hier vorliegenden Fall der selbständigen Tochtergesellschaft anwendbar (Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer, MA Art. 24 Rz 42; Hageböke in Strunk/Kaminski/Köhler, AStG/DBA, Art. 24 OECD-MA Rz 63).

31 cc) Ein Diskriminierungsverbot wie Art. 24 Abs. 5 OECD-MustAbk (und Art. XX Abs. 4 DBA-Großbritannien 1964/1970), welches an eine unterschiedliche steuerliche Behandlung von Unternehmen aufgrund der Ansässigkeit des jeweiligen Anteilseigners anknüpft, existiert im DBA-Niederlande nicht.

32 c) Im Übrigen liegt aus den oben zu II.4.b bb ausgeführten Gründen mangels Vereinbarung eines Gewinnabführungsvertrags zwischen Klägerin und S-B.V. der Sache nach eine Diskriminierung nicht vor.

33 d) Schließlich muss ein Verzicht auf die hälftige Hinzurechnung der in Rede stehenden Zinsen nach Maßgabe der Regelung in Abschn. 41 Abs. 1 Sätze 5 und 6 GewStR 1998 unter den Gegebenheiten des Streitfalls auch deswegen ausscheiden, weil die Gefahr einer doppelten Berücksichtigung der Zinsen, wie nach jener Regelung vorausgesetzt (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 113, 467, BStBl II 1975, 46), hier nicht besteht. Denn die Muttergesellschaft der Klägerin ist in den Niederlanden ansässig und nach dorthin sind die Zinsen abgeflossen. Insofern ist der Sachverhalt des Streitfalls nicht mit jenem Sachverhalt vergleichbar, über welchen der Senat in seinem Urteil in BFHE 232, 476 zu entscheiden hatte: Dort wurden Zinsen an eine in Deutschland ansässige, als Zwischenholding fungierende GmbH gezahlt. Diese GmbH war vermögensverwaltend und schied deswegen als taugliche Organträgerin aus; Abschn. 41 Abs. 1 Sätze 5 und 6 GewStR 1998 konnte lediglich deswegen zum Zuge kommen, weil der Senat ein gewerbesteuerrechtliches Organschaftsverhältnis aus Gründen des abkommensrechtlichen Diskriminierungsverbots zu der ausländischen Obergesellschaft als möglich erachtete (unzutreffend insoweit wohl Lüdicke, IStR 2012, 79). Gleichwohl wurden die Zinsen aber bei der Zwischenholding-GmbH im Gewerbeertrag erfasst (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG 2002), wohingegen die Muttergesellschaft der hiesigen Klägerin in Deutschland nicht der Gewerbesteuer unterfällt (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002) und die Zinsen bei ihr mithin nicht steuerpflichtig sind.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de