Urteil vom 05. Juni 2024, I R 3/22

Ermittlung des Dotationskapitals einer inländischen Versicherungsbetriebsstätte

ECLI:DE:BFH:2024:U.050624.IR3.22.0

BFH I. Senat

AStG § 1 Abs 5, AStG § 1 Abs 6, BsGaV § 25 Abs 1, BsGaV § 25 Abs 2, BsGaV § 25 Abs 3, BsGaV § 25 Abs 5, BsGaV § 12 Abs 1, BsGaV § 12 Abs 4, BsGaV § 12 Abs 6

vorgehend FG München, 13. Dezember 2021, Az: 7 K 2379/20

Leitsätze

1. § 25 Abs. 3 Satz 2 der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) ist nur im Rahmen der "Öffnungsklausel" nach § 25 Abs. 3 Satz 1 BsGaV anwendbar und gilt nicht für die modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für inländische Versicherungsbetriebsstätten nach § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV (entgegen Rz 320 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 22.12.2016, BStBl I 2017, 182 [Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung --VwG BsGa--]). § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV lässt sich damit kein allgemeiner Grundsatz entnehmen, wonach das Mindesteigenkapital, das ein selbständiges Versicherungsunternehmen in der Situation der Versicherungsbetriebsstätte im Inland versicherungsaufsichtsrechtlich ausweisen muss, durch die inländische Versicherungsbetriebsstätte nicht unterschritten werden darf.

2. Werden Abrechnungsforderungen nach aufsichtsrechtlichen Vorschriften als bedeckungsfähige Vermögenswerte behandelt, können sie nach § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV in die Aufteilung für steuerliche Zwecke mit einbezogen werden.

3. Von einer "erheblichen Veränderung" im Sinne des § 25 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 6 BsGaV ist jedenfalls dann auszugehen, wenn das Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres um 29,75 % von demjenigen zu Beginn des Wirtschaftsjahres abweicht (entgegen Rz 322 VwG BsGa).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 13.12.2021 - 7 K 2379/20 aufgehoben und der Bescheid des Beklagten über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2015 vom 09.01.2020 dahingehend geändert, dass das zu versteuernde Einkommen um ... € vermindert wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine in X (EU-Ausland) ansässige Aktiengesellschaft mit einer inländischen Zweigniederlassung, betreibt das Rückversicherungsgeschäft sowohl im Lebens- als auch im Nichtlebensbereich. Die für die inländische Versicherungsbetriebsstätte eingereichte Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2015 (Streitjahr) wies das Dotationskapital mit ./. ... € und indirekt zuzuordnende Kapitalerträge von ... € aus. Die Berechnung erfolgte nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode (§ 25 Abs. 1 und 2 der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung --BsGaV-- vom 13.10.2014, BGBl I 2014, 1603, BStBl I 2014, 1378), wobei die Kapitalerträge nach § 27 Abs. 2 BsGaV zugeordnet wurden. Die Klägerin wies gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ausdrücklich darauf hin, dass ihre Berechnungsweise den dazu von der Finanzverwaltung aufgestellten Grundsätzen (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom

22.12.2016, BStBl I 2017, 182, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung --VwG BsGa--, dort Rz 320) widerspreche.

2 Nachdem die Körperschaftsteuer für das Streitjahr zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € festgesetzt worden war, kam der Prüfer im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung zu der Auffassung, dass im Streitfall die modifizierte Kapitalaufteilungsmethode nicht zur Anwendung kommen dürfe, da sie zu einem negativen Dotationskapital führe. Anzuwenden sei die Mindestkapitalausstattungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten nach § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV. Dazu errechnete der Prüfer das fiktive aufsichtsrechtliche Mindestkapital nach den Vorschriften der sogenannten Kapitalausstattungs-Verordnung mit ... € zum 31.01.2015 und ... € zum 31.01.2016. In Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem von der Klägerin erklärten und dem vom Prüfer ermittelten Dotationskapital rechnete der Prüfer der Klägerin zudem Vermögenswerte zur Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des Eigenkapitals indirekt zu (§ 25 Abs. 4 BsGaV). Die zusätzlich zuzurechnenden Erträge aus den Kapitalanlagen ermittelte er, indem er auf die gesamten indirekt zuzurechnenden Kapitalanlagen von ... € (§ 27 Abs. 2 BsGaV) die Durchschnittsverzinsung im Gesamtunternehmen von 3,563 % ansetzte. Daraus ergaben sich gegenüber den von der Klägerin erklärten Erträgen (... €) zusätzliche Erträge in Höhe von ... €.

3 Nachdem das FA dieser Berechnung in einem geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr vom 09.01.2020 gefolgt war, erhob die Klägerin Sprungklage vor dem Finanzgericht (FG) München, die erfolglos blieb (Urteil vom 13.12.2021 - 7 K 2379/20, Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 550).

4 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung von Bundesrecht geltend macht.

5 Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2015 vom 09.01.2020 dahingehend abzuändern, dass das zu versteuernde Einkommen um ... € vermindert und die Körperschaftsteuer auf ... € festgesetzt wird.

6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision ist begründet, führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG ist das Dotationskapital der inländischen Betriebsstätte der Klägerin durch die modifizierte Kapitalaufteilungsmethode nach § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV --ohne eine Untergrenze durch die Maßgaben der Mindestkapitalausstattungsmethode nach § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV-- zu ermitteln; dabei sind die Abrechnungsforderungen aus dem Rückversicherungsgeschäft einzubeziehen und es ist aufgrund einer erheblichen unterjährigen Veränderung der Zuordnung von Vermögenswerten eine Anpassung nach § 25 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 6 BsGaV in der von der Klägerin begehrten Höhe vorzunehmen.

8 1. Es steht nicht im Streit, dass die Klägerin ein Versicherungsunternehmen im Sinne des § 23 BsGaV i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Nr. 33 des Versicherungsaufsichtsgesetzes ist und dass sie mit ihren inländischen Einkünften der in der Bundesrepublik Deutschland belegenen Betriebsstätte der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung unterliegt.

9 2. Gemäß § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (AStG) sind die Absätze 1, 3 und 4 der Vorschrift über die Berichtigung von Einkünften entsprechend anzuwenden, wenn für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG die Bedingungen, insbesondere die Verrechnungspreise, die der Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte oder der Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens steuerlich zugrunde gelegt werden, nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen und dadurch die inländischen Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen gemindert oder die ausländischen Einkünfte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen erhöht werden. Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG).

10 § 1 Abs. 5 AStG wurde durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 (BGBl I 2013, 1809, BStBl I

2013, 802) eingeführt und ist für Wirtschaftsjahre anwendbar, die nach dem 31.12.2012 beginnen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass einerseits alle grenzüberschreitenden Vorgänge im Hinblick auf die Gewinnabgrenzung klar und für alle Investitionsalternativen (Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften und Betriebsstätten) einheitlich geregelt werden und andererseits sich die Einkunftskorrekturen nach § 1 AStG an den von der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) erarbeiteten internationalen Grundsätzen orientieren (vgl. BRDrucks 302/12, S. 100 und 401/14, S. 41 f.; s.a. Engelen/Spessert, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2022, 361, 366). Im Vordergrund stand dabei die Implementierung und Umsetzung des sogenannten "Authorized OECD Approach (AOA)" im OECD-Betriebsstättenbericht 2010 (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments vom 22.07.2010).

11 3. Die Einzelheiten des Fremdvergleichsgrundsatzes und Einzelheiten zu dessen einheitlicher Anwendung sowie die Grundsätze zur Bestimmung des Dotationskapitals im Sinne des § 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG wurden in der nach Maßgabe des § 1 Abs. 6 AStG ergangenen Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung geregelt, die insoweit hinreichend bestimmt ist und den Vorgaben der gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage entspricht (s. z.B. Kußmaul/Delarber/Müller, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2014, 466 ff.).

12 Nach § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist danach der inländischen Versicherungsbetriebsstätte in einem ersten Schritt ein Anteil an den Vermögenswerten des ausländischen Versicherungsunternehmens zuzuordnen, die der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des Eigenkapitals des ausländischen Versicherungsunternehmens dienen. Der Anteil der Versicherungsbetriebsstätte bemisst sich nach Satz 2 der Vorschrift nach dem Verhältnis der versicherungstechnischen Rückstellungen für Versicherungsverträge, die der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnen sind, zu den versicherungstechnischen Rückstellungen, die in der Bilanz des ausländischen Versicherungsunternehmens insgesamt ausgewiesen sind. Gemäß § 25 Abs. 2 Satz 1 BsGaV sind in einem zweiten Schritt von den nach Absatz 1 zugeordneten Vermögenswerten die versicherungstechnischen Rückstellungen und die aus Versicherungsverhältnissen entstandenen Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten abzuziehen, die zu bestimmen sind nach den §§ 341e bis 341h des Handelsgesetzbuchs (HGB) sowie nach der Versicherungsunternehmens-Rechnungslegungsverordnung vom 08.11.1994 (BGBl I 1994, 3378) --RechVersV--, die zuletzt durch Art. 27 Abs. 9 des AIFM-Umsetzungsgesetzes vom 04.07.2013 (BGBl I 2013, 1981) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung. Das Ergebnis ist nach dem Satz 2 der Vorschrift das der inländischen Versicherungsbetriebsstätte zuzuordnende Dotationskapital (modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten).

13 Nach § 25 Abs. 3 Satz 1 BsGaV darf das ausländische Versicherungsunternehmen der inländischen Versicherungsbetriebsstätte ein geringeres Dotationskapital als nach § 25 Abs. 2 BsGaV nur zuordnen, soweit dies zu einem Ergebnis der inländischen Versicherungsbetriebsstätte führt, das im Verhältnis zum übrigen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund der ihr zugeordneten Vermögenswerte sowie der ihr zugeordneten Chancen und Risiken besser entspricht. Nach dem Satz 2 der Vorschrift muss die inländische Versicherungsbetriebsstätte mindestens ein Dotationskapital ausweisen, das sie nach versicherungsaufsichtsrechtlichen Grundsätzen als Eigenkapital ausweisen müsste, wenn sie ein rechtlich selbständiges Versicherungsunternehmen wäre (Mindestkapitalausstattungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten).

14 Maßgebend sind insoweit die Verhältnisse zum Beginn eines Wirtschaftsjahres (§ 25 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 12 Abs. 1, § 3 Abs. 1 Satz 1 BsGaV). Gemäß § 12 Abs. 6 BsGaV ist das Dotationskapital jedoch innerhalb eines Wirtschaftsjahres anzupassen, sofern sich innerhalb eines Wirtschaftsjahres die Zuordnung von Personalfunktionen, von Vermögenswerten oder von Chancen und Risiken gegenüber den Verhältnissen zu Beginn des Wirtschaftsjahres ändern und zu einer erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals führen.

15 4. Soweit das FG der Auffassung der Finanzverwaltung in Rz 320 der VwG BsGa gefolgt ist, wonach das Mindesteigenkapital, das ein selbständiges Versicherungsunternehmen in der Situation der Versicherungsbetriebsstätte im Inland versicherungsaufsichtsrechtlich ausweisen müsste, durch die inländische Versicherungsbetriebsstätte nicht unterschritten werden dürfe und § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV auch für die modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten nach § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV gelte, hält dies einer revisionsgerichtlichen Überprüfung nicht stand. § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV lässt sich kein solcher "allgemeiner Grundsatz" entnehmen; vielmehr ist diese Regelung nur im Rahmen der sogenannten Öffnungsklausel nach § 25 Abs. 3 Satz 1 BsGaV anwendbar.

16 a) Der Verordnungsgeber hat dem eindeutigen Wortlaut nach in § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV einerseits und in § 25

Abs. 3 BsGaV andererseits zwei unterschiedliche Methoden zur Bestimmung des Dotationskapitals geregelt. In § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV wird --in sich geschlossen-- die modifizierte Kapitalaufteilungsmethode beschrieben, was der Verordnungsgeber dadurch kenntlich macht, dass die Absätze aufeinander aufbauen ("In einem ersten Schritt ..." in Absatz 1, "In einem zweiten Schritt ..." in Absatz 2) und mit einem Ergebnis (§ 25 Abs. 2 Satz 2 BsGaV) schließen, weshalb der Verordnungsgeber dort in einem Klammerzusatz die zuvor geregelte Methode auch als "modifizierte Kapitalaufteilungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten" benennt. Die Regelung in § 25 Abs. 3 BsGaV enthält demgegenüber --wie dessen Satz 2 klarstellt-- eine andere Methode, nämlich die "Mindestkapitalausstattungsmethode für Versicherungsbetriebsstätten". Es besteht insoweit erkennbar keine Verknüpfung zu § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV. Dies folgt auch schon daraus, dass die Absätze 1 und 2 passiv ("... zuzuordnen ..." beziehungsweise "... abzuziehen ..."), der Absatz 3 demgegenüber aktiv ("... muss ... ausweisen ...", "... darf ... abziehen ...") formuliert ist.

17 Auch der Wortlaut des Absatzes 3 verdeutlicht, dass der dortige Satz 2 wegen seiner Position in unmittelbarem Anschluss an den Satz 1 "nur" Teil der in Absatz 3 geregelten Mindestkapitalausstattungsmethode ist (ebenso Greinert/Karnath in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 3546; Busch, IStR 2014, 757, 759). § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV begrenzt insoweit lediglich bewertungsmäßig die Möglichkeit, die Satz 1 eröffnet, so dass ausschließlich im Falle eines individuellen Fremdvergleichs das Dotationskapital nicht unter dem versicherungsaufsichtsrechtlichen Mindestkapital liegen darf, das die Versicherungsbetriebsstätte ausweisen müsste, wenn sie ein rechtlich selbständiges Unternehmen wäre. Damit muss das im Rahmen des individuellen Fremdvergleichs ermittelte Dotationskapital unter dem nach § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV ermittelten Wert liegen (§ 25 Abs. 3 Satz 1 BsGaV), es muss aber mindestens dem fiktiven versicherungsaufsichtsrechtlichen Mindestkapital entsprechen (§ 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV).

18 b) Dass § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV nicht methodenübergreifend gilt, ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien. In der Verordnungsbegründung wird § 25 Abs. 3 Satz 1 BsGaV ausdrücklich als "Öffnungsklausel" und dessen Satz 2 als "Untergrenze für die Anwendung der Öffnungsklausel" bezeichnet (BRDrucks 401/14, S. 119). § 25 Abs. 3 Satz 2 BsGaV ergänzt damit ausdrücklich nur die in dessen Satz 1 vorgesehene Ermittlung des Dotationskapitals im Wege eines --von der Klägerin aber nicht durchgeführten-- individuellen Fremdvergleichs (Busch, IStR 2014, 757, 759; derselbe in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Aufl., Kap. R Rz 198; Greinert/Karnath, IStR 2022, 420, 423; dieselben, Deutsches Steuerrecht 2017, 1196, 1198; dieselben in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 3542 und 3546; Engelen/Spessert, ISR 2022, 361, 366; wohl auch Bärsch in Herrmann/Heuer/Raupach, Anhang zu § 49 EStG Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung Rz 392). Den Materialien lassen sich dagegen keine Hinweise entnehmen, dass die Norm nach Art eines "allgemeinen Grundsatzes" weitergehende Bedeutung hätte haben sollen. Anders als das FG ausgeführt hat, lässt sich den Verordnungsmaterialien auch nicht entnehmen, dass generell kein negatives Dotationskapital anzuerkennen sei. Es heißt dort (BRDrucks 401/14, S. 118) lediglich, dass durch die modifizierte Kapitalaufteilungsmethode der Ausweis eines gemessen an der Gesamtausstattung des Unternehmens zu geringen Dotationskapitals verhindert werde.

19 Ein solches Ergebnis legt auch der Vergleich mit § 20 Abs. 2 BsGaV nahe, soweit dort für Bankbetriebsstätten im Rahmen eines individuellen Fremdvergleichs ein Bewertungsrahmen vorgegeben wird, bei dem das Mindestkapital die Untergrenze (§ 20 Abs. 2 Satz 2 BsGaV) und das nach einer Kapitalaufteilungsmethode ermittelte Dotationskapital die Obergrenze (§ 20 Abs. 2 Satz 1 BsGaV) darstellen. Eines solchen Bewertungsrahmens bedarf es bei der Kapitalaufteilungsmethode nach § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV schon deshalb nicht, weil dort das Dotationskapital nicht durch individuellen Fremdvergleich, sondern nach Art einer durch den Verordnungsgeber vorgegebenen und in sich geschlossenen Regelmethode typisierend durch Kapitalaufteilung ermittelt wird.

20 c) Das Ergebnis dieser Auslegung dürfte im Übrigen den Ausführungen der OECD im OECD-Betriebsstättenbericht (weitgehend) entsprechen. Dort wird für Versicherungsbetriebsstätten entscheidend auf die übernommenen Versicherungsrisiken und zur Deckung dieser Risiken dienenden Vermögenswerte abgestellt. Die Mindestkapitalausstattungsmethode ("Quasi-Unterkapitalisierungsansatz/aufsichtsrechtlicher Mindestkapitalansatz") wird nicht als eigenständiger Abgrenzungsmaßstab autorisiert; sie kann einzig unter der Bedingung als innerstaatliche Safe-Harbour-Regelung akzeptiert werden, wenn "sie nicht dazu führt, dass der Betriebsstätte mehr Gewinne zugerechnet werden als nach einem der autorisierten Ansätze" (s. dort Rz 160). Letzteres wäre aber bei Zugrundelegung der vom FG vertretenen Auffassung der Fall (s.a. Engelen/Spessert, ISR 2022, 361, 366; Greinert/Karnath in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 3545 f.; Busch in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Aufl., Kap. R Rz 204).

21 d) Für die gegenteilige Rechtsauffassung kann das FA nicht mit Erfolg auf Senatsrechtsprechung verweisen. Soweit

es der Senat im Beschluss vom 22.08.2011 - I B 169/10 (BFH/NV 2011, 2119) unbeanstandet gelassen hat, bei einer inländischen Bankbetriebsstätte das Dotationskapital im Rahmen einer Gesamtbetrachtung und unter Anknüpfung an das fiktive bankenaufsichtsrechtliche Mindestkapital zu bestimmen, betrifft dieser Rechtsstreit eine Rechtslage vor Inkrafttreten des § 1 Abs. 5 Satz 2 AStG (und des § 25 BsGaV) und darüber hinaus keine Versicherungsbetriebsstätte. Der Senat hatte im Ergebnis nur die frühere Verwaltungsauffassung dahin bestätigt, dass die Mindestkapitalausstattungsmethode eine Untergrenze im Rahmen eines äußeren Fremdvergleichs darstellte. Es ergibt sich aus dem Beschluss aber nicht, dass sich danach ein Dotationskapital oberhalb des nach der modifizierten Kapitalaufteilungsmethode ermittelten Werts ergeben könnte.

22 Derartiges ergibt sich auch nicht aus dem Senatsurteil vom 18.09.1996 - I R 59/95 (BFHE 181, 419), denn dort wird nur ausgeführt, dass bei Versicherungen mit Sitz in einem anderen Staat der Europäischen Union (EU) für die Bestimmung des inländischen Dotationskapitals einer dort belegenen Betriebsstätte an das Mindestkapital nach Aufsichtsrecht angeknüpft werden darf. Dies hat der Senat aber gerade damit begründet, dass ansonsten steuerlich eine mehrfache Erfassung von Vermögen drohe, das aufsichtsrechtlich nur einmal vorgehalten werden müsse. Das Urteil enthält daher nicht die Aussage, dass das aufsichtsrechtliche Mindestkapital stets als Mindestdotationskapital zu beachten wäre. Würde man dies mit der Finanzverwaltung so sehen, ergäben sich vielmehr gerade bei mehreren Betriebsstätten in unterschiedlichen EU-Staaten Verwerfungen, wenn jeweils an das dortige fiktive aufsichtsrechtliche Mindestkapital angeknüpft würde, ohne dass im Gesamtunternehmen (damit gemessen an der Gesamtausstattung) ein entsprechender wirtschaftlicher Hintergrund vorhanden wäre.

23 e) Auch aus dem nach § 25 Abs. 5 Satz 2 BsGaV im Streitfall entsprechend anwendbaren § 12 Abs. 4 BsGaV ergibt sich kein "allgemeiner Grundsatz" zum Ansatz eines dem aufsichtsrechtlich vorgegebenen Mindestkapital entsprechenden Dotationskapitals. Dies folgt bereits daraus, dass sich das negative Dotationskapital im Streitfall nur daraus ergibt, dass eine Schwankungsrückstellung nach § 341h HGB i.V.m. § 29 RechVersV mindernd zu berücksichtigen war, die aber die der inländischen Versicherungsbetriebsstätte nach § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV zuzuweisenden Vermögenswerte beziehungsweise Kapitalerträge gerade nicht mindert, sondern nur der intertemporalen Glättung der Ergebnisse des Versicherungsunternehmens dient. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde daran keinen Anstoß nehmen (zutreffend Busch, IStR 2014, 757, 759). Es kommt hinzu, dass auch Poolingvorteile im Rahmen der Gewinnabgrenzung zu berücksichtigen sind und zu einer Reduktion der zur Risikoabdeckung erforderlichen Kapitalanlagen führen können (mit einer vergleichbaren Wertung der OECD-Betriebsstättenbericht, Rz 134).

24 5. Dem FG ist auch nicht in der Ansicht zu folgen, die Abrechnungsforderungen aus dem Rückversicherungsgeschäft seien in die gemäß § 25 Abs. 1 BsGaV zu verteilenden Vermögenswerte einzubeziehen, weil sie nicht in der abschließenden Aufzählung in Rz 315 VwG BsGa (mit Verweis auf das Formblatt I zur RechVersV) benannt seien.

25 a) Nach § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV ist zur Bestimmung des Dotationskapitals der inländischen Versicherungsbetriebsstätte ein Anteil an den Vermögenswerten des ausländischen Versicherungsunternehmens zuzuordnen, die der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des Eigenkapitals des ausländischen Versicherungsunternehmens dienen. Damit stellt sich dem klaren Wortlaut der Norm nach allein die Frage, welche Vermögenswerte aus regulatorischer Sicht materiell-rechtlich bedeckungsfähig sind, das heißt der Bedeckung der versicherungstechnischen Rückstellungen und des Eigenkapitals dienen können (vgl. Engelen/Spessert, ISR 2022, 361, 364; Greinert/Karnath in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 3537; dieselben, IStR 2022, 420, 422). Werden Abrechnungsforderungen nach aufsichtsrechtlichen Vorschriften als bedeckungsfähige Vermögenswerte behandelt, können sie auch in die Aufteilung für steuerliche Zwecke mit einbezogen werden (zutreffend Greinert/Karnath, IStR 2022, 420, 422).

26 b) Eine Anknüpfung an inländische Rechnungslegungsvorschriften ist dabei im Normwortlaut nicht angelegt. Darauf, ob es sich bei den Abrechnungsforderungen aus dem Rückversicherungsgeschäft nach Maßgabe des inländischen Versicherungsaufsichtsrechts um einen bedeckungsfähigen Vermögenswert handelt (so Engelen/Spessert, ISR 2022, 361, 365), kommt es daher nicht an. Vielmehr ist für die beschriebene Anknüpfung auf das Recht des Sitzstaates des Versicherungsunternehmens abzustellen. Dies folgt schon daraus, dass in § 25 Abs. 1 BsGaV allgemein an die Werte der ausländischen Handelsbilanz angeknüpft wird. So wird nach § 25 Abs. 1 Satz 2 BsGaV der Anteil der inländischen Versicherungsbetriebsstätte an den versicherungstechnischen Rückstellungen aus der ausländischen Handelsbilanz des Versicherungsunternehmens übernommen, der das ausländische Aufsichtsrecht zugrunde liegt (Busch in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Aufl., Kap. R Rz 192; Greinert/Karnath in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 3539); nur nach dieser Maßgabe wird die Regelung auch dem Zweck des § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV (Zuordnung eines im Hinblick auf die

Gesamtausstattung des Unternehmens angemessenen Teils der Vermögenswerte und Kapitalerträge) gerecht, der erfordert, dass die Aufteilung nach einem international einheitlichen Standard und nicht nach unterschiedlichen nationalen Regelungen erfolgt (Greinert/Karnath in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 3537). Das FG hat insoweit positiv festgestellt (was zwischen den Beteiligten auch nicht in Streit steht), dass Abrechnungsforderungen und -verbindlichkeiten nach dem Aufsichtsrecht in X einen bedeckungsfähigen Vermögenswert darstellen.

27 c) Nichts anderes folgt aus den Gesetzesmaterialien (BRDrucks 401/14, S. 117). Soweit dort der Begriff der "Vermögenswerte" mit dem Klammerzusatz "Kapitalanlagen" versehen worden ist, mag dies dem OECD-Betriebsstättenbericht entlehnt sein. Dass allerdings Anlagewerte ohne Kapitalrendite als anzusetzende Vermögenswerte ausgeschlossen sein sollen (vgl. Engelen/Spessert, ISR 2022, 361, 365; Greinert/Karnath, IStR 2022, 420, 422), ist weder dem Begriff der "Vermögenswerte" selbst noch dem OECD-Betriebsstättenbericht zu entnehmen.

28 d) Diese Auslegung ist auch aus systematischer Sicht schlüssig, da die modifizierte Kapitalaufteilungsmethode in § 25 Abs. 1 und 2 BsGaV einheitlich geregelt wird, Abrechnungsverbindlichkeiten aus dem Rückversicherungsgeschäft aber nach § 25 Abs. 2 BsGaV bei der Ermittlung des Dotationskapitals abgezogen werden. Dann müssen aber auch Abrechnungsforderungen im Rahmen der einheitlichen Aufteilungsmethode Berücksichtigung finden.

29 6. Schließlich ist auch der Rechtsansicht des FG, bei der Bestimmung des Dotationskapitals sei von den Jahresanfangswerten auszugehen und keine unterjährige Anpassung nach § 25 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 6 BsGaV vorzunehmen, weil die in Rz 322 VwG BsGa angeführte "Abweichungsschwelle" nicht überschritten werde, nicht zu folgen. Soweit nach der dortigen Maßgabe eine "erhebliche Veränderung" erst dann angenommen wird, wenn das Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres um mehr als 30 % vom Dotationskapital zu Beginn des Wirtschaftsjahres, mindestens aber um 2 Mio. € abweicht, während im Streitfall zwar die zweitgenannte Grenze überschritten, aber nur eine Abweichung von 29,75 % erreicht worden sei, ist dies für den Senat nicht bindend.

30 a) Bei Rz 322 VwG BsGa handelt es sich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die die gleichmäßige Auslegung und Anwendung des Rechts sichern soll. Solche Verwaltungsvorschriften haben nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) keine Bindungswirkung im gerichtlichen Verfahren. Sie stehen unter dem Vorbehalt einer abweichenden Auslegung der Norm durch die Rechtsprechung, der allein es obliegt zu entscheiden, ob die Auslegung der Rechtsnorm durch die Finanzverwaltung im Einzelfall Bestand hat (vgl. z.B. Senatsurteil vom 23.08.2017 - I R 52/14, BFHE 259, 20, BStBl II 2018, 232, m.w.N.). Insbesondere die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe ist alleinige Aufgabe der Fachgerichte (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1).

31 b) Nach § 25 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 3 Abs. 1 Satz 1, § 12 Abs. 1 BsGaV ist zwar grundsätzlich von den Verhältnissen zu Beginn eines Wirtschaftsjahres auszugehen. Nach § 25 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 6 BsGaV ist aber eine unterjährige Anpassung vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse gegenüber dem Beginn des Wirtschaftsjahres in der Weise ändern, dass dies zu einer "erheblichen Veränderung der Höhe des Dotationskapitals" führt. Bei dem Begriff der "erheblichen Veränderung" handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff und es geht --anders als im vom FG in Bezug genommenen BFH-Urteil vom 30.03.1994 - II R 101/90 (BFHE 174, 94, BStBl II 1994, 503)-- nicht um eine Situation, in der das Gesetz der Verwaltung einen Entscheidungsspielraum einräumt, den sie durch eine Verwaltungsvorschrift auskleidet und sich insoweit nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes selbst bindet.

32 c) Was unter einer "erheblichen Veränderung" zu verstehen ist, wird durch die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung nicht definiert. Ausweislich der Verordnungsbegründung (BRDrucks 401/14, S. 79 f.) soll dann von "einer erheblichen Änderung in diesem Sinne [...] auszugehen [sein], wenn sich eine Veränderung des Dotationskapitals gegenüber dem Stand zu Beginn des Wirtschaftsjahres von mehr als 20 Prozent ergibt". Dabei orientierte sich der Verordnungsgeber an den --inzwischen überholten-- Verwaltungsgrundsätzen Dotationskapital (BMF-Schreiben vom 29.09.2004, BStBl I 2004, 917), wonach bei Kreditinstituten eine entsprechende Anpassung des Dotationskapitals vorgesehen war und die Grenze von 20 % als "in der Praxis bereits bewährt" angesehen wurde (vgl. Engelen/Spessert, ISR 2022, 361, 363). Die Materialien geben insoweit also einen deutlichen Anhaltspunkt dafür, ab welcher Schwelle von einer erheblichen Veränderung auszugehen ist. Es ist kein Grund erkennbar, warum die Finanzverwaltung von dieser Schwelle, die sich aus ihrer eigenen Sicht zuvor in der Praxis bewährt hatte, abgewichen ist. Der Senat geht aber vor allem aufgrund der klaren Aussage in den Verordnungsmaterialien davon aus, dass jedenfalls bei einer Abweichung von 29,75 % eine erhebliche Veränderung

vorliegt und deshalb nach § 25 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 12 Abs. 6 BsGaV eine unterjährige Anpassung vorzunehmen ist (ebenso im Ergebnis Engelen/Spessert, ISR 2022, 361, 363; Greinert/Karnath, IStR 2022, 420, 421).

33 d) § 12 Abs. 6 BsGaV schreibt nicht exakt vor, wie genau die gesetzliche Anpassung durchzuführen ist. Die Anpassung muss sich insoweit am Zweck der Vermögensaufteilung nach § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV und der dort in den Blick genommenen Verteilung der Versicherungsrisiken orientieren. Die Anpassung nach § 12 Abs. 6 BsGaV soll sicherstellen, dass sich die unterjährige Veränderung wesentlicher Zuordnungskriterien auch bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte für das entsprechende Wirtschaftsjahr auswirkt (BRDrucks 401/14, S. 80). Dies kann aber nur erfolgen, wenn insbesondere die nach § 25 Abs. 1 Satz 1 BsGaV aufzuteilenden Vermögenswerte an die veränderten Verhältnisse angepasst werden. Es ist insoweit naheliegend, an die entsprechenden Durchschnittswerte anzuknüpfen, um unterjährige Schwankungen auszugleichen. Die Verwendung von Jahresdurchschnittswerten ist jedenfalls dann möglich und geboten, wenn das Ergebnis dadurch eher mit dem eines selbständigen und unabhängigen Unternehmens vergleichbar ist und damit eine bessere Grundlage für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG bildet (Greinert/Karnath, IStR 2022, 420, 421). Soweit Rz 322 VwG BsGa demgegenüber auf Rz 143 Satz 3 dieser Grundsätze verweist, wonach für die unterjährige Ermittlung des Dotationskapitals "aus Vereinfachungsgründen das Dotationskapital zu Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres" verwendet werden kann, handelt es sich zum einen nur um den Senat nicht bindendes Verwaltungsinnenrecht, zum anderen erlaubt die genannte Regelung im Übrigen selbst --wie dies in einem Klammerzusatz in Rz 143 Satz 3 VwG BsGa auch deutlich gemacht wird--, "ggf. ... entsprechende Anpassungen" beziehungsweise sogar die Abstandnahme von einer Erhöhung (Rz 143 Satz 4 VwG BsGa).

34 7. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif; der angefochtene Bescheid ist auf der Grundlage der vorstehenden Ausführungen zu ändern. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

35 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de