

FG Saarland: Ernstliche Zweifel an der Entstrickungsbesteuerung einer personallosen Betriebsstätte

Aktuell: Mit Beschluss vom 24.11.2021 hat der BFH ebenso wie das FG schwerwiegende Zweifel daran geäußert, ob nach dem – aufgrund der Einführung des Authorized OECD Approach (AOA) – neu gefassten § 1 Abs. 4 bis 6 AStG Wirtschaftsgüter, die bisher einer personallosen inländischen Betriebsstätte zuzuordnen waren, nunmehr einer ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen sind und dadurch ein Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 S. 3 und S. 4 EStG entsteht. Der Neuregelung lasse sich nicht entnehmen, dass für die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften außerhalb des Anwendungsbereiches des § 1 AStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre (entgegen Verwaltungsauffassung). Der BFH gewährt daher in einem summarischen Verfahren Aussetzung der Vollziehung.

BFH, Beschluss vom 24.11.2021, VIII R 27/10, siehe [Deloitte Tax-News](#)

FG Saarland (Vorinstanz)

Es bestehen ernstliche Zweifel daran, ob aufgrund der Umsetzung des Authorized OECD Approach (AOA) in dem durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz neu gefassten § 1 Abs. 4 bis 6 AStG Wirtschaftsgüter, die bisher einer personallosen inländischen Betriebsstätte zuzuordnen waren, nunmehr einer ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen sind und es dadurch ggf. zu einer fiktiven Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 3 und S. 4 EStG kommt.

Sachverhalt

Kommanditistin einer inländischen Kommanditgesellschaft (KG) ist wiederum eine dänische Kommanditgesellschaft. Persönlich haftende Gesellschafterin beider Gesellschaften ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung dänischen Rechts. Die KG betreibt seit 2011 auf gepachtetem Grund und Boden einen Windpark und verfügt weder in Deutschland noch in Dänemark über eigene Mitarbeiter. Sowohl die technische als auch die kaufmännische Betriebsführung erfolgen aufgrund von Betriebsführungs- und Serviceverträgen durch zwei deutsche Service- bzw. Verwaltungsgesellschaften.

Das Finanzamt ging hinsichtlich für das Jahr 2013 davon aus, dass aufgrund der Gesetzesänderungen und -ergänzungen in § 1 Abs. 4 bis 6 AStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz alle Vermögensgegenstände, Schulden und Geschäftsvorfälle abweichend von den Vorjahren erstmals der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen seien und eine fiktive Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG zu versteuern sei. Über die dagegen eingelegten Einsprüche wurde bisher noch nicht entschieden, die zugleich beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das Finanzamt ab.

Entscheidung

Das FG kommt entgegen der Auffassung des Finanzamts zu dem Ergebnis, dass der Antrag auf AdV zulässig und begründet ist, da ernstlich zweifelhaft ist, ob ein Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 S. 3 und S. 4 EStG anlässlich der Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu der ausländischen Betriebsstätte zu versteuern ist.

Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte auch ohne Einsatz von Personal

Für die Annahme einer inländischen Betriebsstätte ist es nach der BFH-Rechtsprechung nicht erforderlich, dass Personal an der Geschäftseinrichtung eingesetzt wird. Auch vollautomatisch arbeitende Einrichtungen können eine Betriebsstätte darstellen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.10.1996, II R 12/92). Dies gilt sowohl für den Betriebsstättenbegriff nach nationalem Steuerrecht (§ 12 AO) als auch nach Abkommensrecht (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA). Folglich kann laut FG bei dem Windpark unstreitig von einer inländischen Betriebsstätte der KG bzw. von deren Gesellschaftern ausgegangen werden, auch wenn der Windpark im

Inland über kein eigenes Personal verfügt.

Betriebsstättenbezogene Gewinnermittlung

Die Zurechnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte erfolgt nach dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates, soweit das DBA keine Einschränkungen vorgibt. Demnach sind grundsätzlich die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften in § 4 Abs. 1 EStG maßgebend für die betriebsstättenbezogene Gewinnermittlung. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG stellt dabei den Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung oder Nutzung eines Wirtschaftsguts einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke gleich. Nach § 4 Abs. 1 S. 4 EStG sind diese Voraussetzungen insbesondere dann erfüllt, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

Bisherige Kriterien für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte

Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung, die noch zur Rechtslage vor den hier maßgeblichen Änderungen des § 1 AStG ergangen ist, erfolgte die Abgrenzung zwischen dem Gewinn und Vermögen der Betriebsstätte sowie dem Gewinn und Vermögen des übrigen Unternehmens nach dem sog. Veranlassungsprinzip, da besondere gesetzliche Regelungen weitgehend fehlten (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 26.02.2014, I R 56/12). Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den verschiedenen Betriebsstätten erfolgte dabei primär nach den Regeln der direkten Gewinnermittlungsmethode. Hierbei kommt es darauf an, ob das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag einer Funktion des Stammhauses oder einer solchen der Betriebsstätte dient (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.1992, II R 39/89 und BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 - S 1300-111/99, Tz. 2.4).

Umsetzung des AOA

Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 wurde § 1 AStG mit Wirkung zum 01.01.2013 in den Abs. 4 und 5 neu gefasst und um einen Abs. 6 ergänzt. Hierdurch wurde der AOA ins deutsche Steuerrecht implementiert. Mit diesem hatte die OECD Maßstäbe zur Aufteilung von Unternehmensgewinnen auf Stammhaus und Betriebsstätte entwickelt und hierzu die Betriebsstätte aus steuerlicher Sicht einem rechtlich selbständigen Unternehmen gleichgestellt (sog. functional separate entity approach). Auf der Grundlage des § 1 Abs. 6 AStG trat zudem die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) in Kraft, die gem. § 40 BsGaV auf Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2014 beginnen.

Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Entstrickungsbesteuerung im Falle einer personallosen Betriebsstätte

Bei summarischer Betrachtung ist nach Auffassung des FG jedoch ernstlich zweifelhaft, ob die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte seit der Neufassung/-einführung der Abs. 4 bis 6 in § 1 AStG nunmehr der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen sind und es dadurch ggf. zu einer fiktiven Entnahme nach § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG kommt.

Insbesondere sei dabei zweifelhaft, ob sich durch die Neufassung des § 1 Abs. 4 und 5 AStG an der bislang vorzunehmenden Zuordnung nach dem Veranlassungsprinzip etwas geändert hat und eine Entstrickung mit der erst nach dem 31.12.2014 anwendbaren BsGaV überhaupt begründet werden kann. Die Finanzverwaltung vertritt zwar einerseits die Auffassung, dass die Vorschriften des § 1 Abs. 5 AStG i.V.m. §§ 5 bis 8 BsGaV mit der Zuordnung nach dem funktionalen Zusammenhang (Veranlassungsprinzip) in Grundzügen übereinstimmen (vgl. BMF-Schreiben vom 26.09.2014, Tz. 2.2.4.1), geht aber andererseits offenbar davon aus, dass es durchaus zu Neuordnungen kommen kann. Letzteres schließt das FG aus Rz. 453 der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (BMF-Schreiben vom 22.12.2016).

Das FG sieht es schon aufgrund der systematischen Stellung des § 1 AStG und dessen Ausgestaltung als Einkünftekorrekturatbestand als problematisch an, von einer Wechselwirkung der in § 1 AStG normierten Fremdvergleichsgrundsätze mit den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften auszugehen. Zudem bleibe unklar, ob der Gesetzgeber mit der Änderung zugleich auch eine Zuordnungsregelung für § 4 Abs. 1 S. 3 EStG schaffen wollte. Doch auch wenn man in § 1 Abs. 5 S. 2 ff. AStG eine für Zwecke der Entstrickung geltende Zuordnungsnorm sehen wollte, ist aus Sicht des FG bei summarischer Prüfung ernstlich zweifelhaft, ob die nach § 1 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 und 2 AStG i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 BsGaV anzuwendenden Grundsätze zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der Personalfunktion bei personallosen Betriebsstätten überhaupt Anwendung finden. Denn das Zuordnungskriterium der Personalfunktion würde gerade bei solchen personallosen Betriebsstätten dazu führen, dass ausgerechnet die Wirtschaftsgüter, welche

die personallose Betriebsstätte begründen, der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen wären. Dieser Umstand wird auch in der Literatur kritisiert.

Selbst wenn die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte aufgrund der Gesetzesänderung in § 1 AStG der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen wären, hat es das FG zudem als ernstlich zweifelhaft angesehen, dass § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG zur Anwendung kommen, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands durch rein staatliches Handeln – ohne Handeln des Steuerpflichtigen – ausgeschlossen oder eingeschränkt wird (sog. passive Entstrickung). Sollte § 4 Abs. 1 S. 3 EStG auf Fälle wie den vorliegenden anwendbar sein, bestünden weiterhin ernsthafte Zweifel, ob § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG verstoßen. Denn nach Auffassung des BFH, welcher das FG in seinem Urteil folgt, begründet die Versteuerung stiller Reserven eines Wirtschaftsguts ohne vorheriges Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen und ohne dass sich die Liquidität des Steuerpflichtigen erhöht hätte, einen Verstoß gegen das in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Prinzip der folgerichtigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (vgl. BFH-Beschluss vom 10.04.2013, I R 80/12).

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 4 bis 6 AStG, § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG

Streitjahr 2013

Fundstellen

BFH, Beschluss vom 24.11.2021, VIII R 27/10, inhaltsgleich: I B 44/21 (AdV), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Finanzgericht des Saarlandes, Beschluss vom 30.03.2021, [1 V 1374/20](#), BFH-anhängig: I B 44/21

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 26.02.2014, I R 56/12, BStBl II 2014, S. 703

BFH, Beschluss vom 10.04.2013, I R 80/12, BStBl II 2013, S. 1004, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 30.10.1996, II R 12/92, BStBl II 1997, S. 12

BFH, Urteil vom 29.07.1992, II R 39/89, BStBl II 1993, S. 63

BMF, Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300-111/99, BStBl I 1999, S. 1076

BMF, Schreiben vom 26.09.2014, BStBl I 2014, S. 1258

BMF, Schreiben vom 22.12.2016, IV B 5 – S 1341/12/10001-03, Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV), siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.