

Stefan Bendlinger\*)

## Keine Relevanz der „Significant People Functions“ bei personallosen Betriebsstätten

### NO RELEVANCE OF “SIGNIFICANT PEOPLE FUNCTIONS” FOR PERMANENT ESTABLISHMENTS WITHOUT PERSONNEL

Based on the “*authorized OECD approach*” introduced into the OECD Model Tax Convention and the Commentary in 2010, the attribution of assets and the allocation of income shall be based on the functions performed by the different parts of the enterprise. Germany has incorporated this concept into Para 1 (4 to 6) of the Foreign Tax Act (dASTG), which became effective as per January 1<sup>st</sup>, 2013, thereby considering “*significant people functions*” to be the decisive factor for the allocation of assets between headquarters and the permanent establishment. In case of a wind farm run by a German partnership with no employees of its own working in Germany whose shareholder was a Danish partnership, the German tax authority required the Danish enterprise to pay tax on reserves hidden in the German windmills. Due to the relevance of significant people functions for the allocation of assets as of January 1<sup>st</sup>, 2013, for income tax purposes, the tax authority attributed the windmill to the Danish place of management. However, both the German Tax Court and the German Federal Fiscal Court expressed doubts whether this change in law may result in a step-up for tax purposes as required under the German income tax law in case of a cross-border asset transfer. *Stefan Bendlinger* analyzes the conclusions drawn by the courts, considering possible impacts from an Austrian point of view as well.

#### I. Ausgangslage und Sachverhalt

In einem im November 2021 ergangenen Beschluss, der einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) zur Grundlage hatte, hat sich der BFH<sup>1)</sup> iZm einer von der deutschen Finanzbehörde geforderten steuerlichen Entstrickung mit der Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer vermeintlich personallosen Betriebsstätte befasst. In dem Fall, der in erster Instanz vom Finanzgericht des Saarlandes (FG)<sup>2)</sup> entschieden worden ist, hat sich der BFH kritisch zur Bedeutung der Personalfunktionen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern bzw die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung bei personallosen Betriebsstätten geäußert und die Anwendbarkeit des von Deutschland mit Wirkung ab 1. 1. 2013 in § 1 Abs 4 bis 6 dASTG übernommenen und von der OECD entwickelten „*authorized OECD approach*“ (AOA) in Frage gestellt.

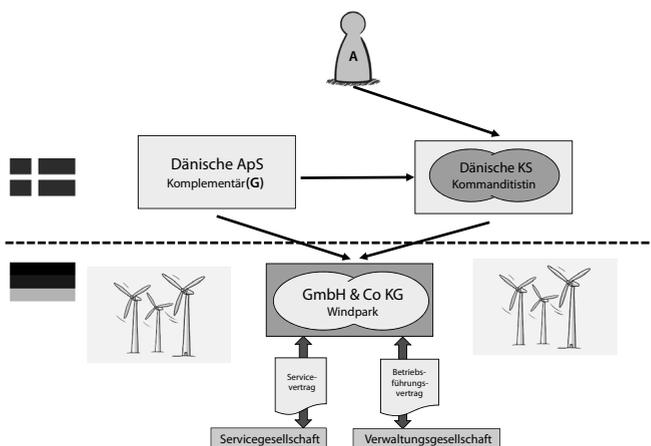
Beschwerdeführerin war eine deutsche Kommanditgesellschaft (KG), deren Kommanditanteile wiederum von einer dänischen Kommanditselskab (KS) – einer mit einer deutschen KG vergleichbaren Rechtsform – gehalten worden sind. Kommanditist der dänischen KS war eine in Dänemark ansässig natürliche Person (A). Persönlich haftende Gesellschafterin der deutschen und der dänischen Personengesellschaften war eine anpartsselskab (ApS), eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung dänischen Rechts (G), die am Kapital der deutschen KG nicht beteiligt war. Die deutsche KG betrieb seit dem Jahr 2011 auf einem in Deutschland gepachteten Grundstück (im Boden verankerte) Windenergieanlagen (Windpark) und beschäftigte zu diesem Zweck weder in Dänemark noch in Deutschland eigene Mitarbeiter, mit Ausnahme eines dänischen Geschäftsführers. Die technische und kaufmännische Betriebsführung wurde auf der Grundlage von Betriebs-

\*) Prof. Dr. Stefan *Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) BFH 24. 11. 2021, I B 44/21 (AdV).

2) FG des Saarlandes 30. 3. 2021, 1 V 1374/20; *Lieber*, FG des Saarlandes – Entstrickung einer personallosen Betriebsstätte nach § 4 Abs 1 Satz 3 EStG infolge des AOA, IWB 2021, 602 (602).

führungs- und Serviceverträge durch zwei deutsche Service- bzw. Verwaltungsgesellschaften wahrgenommen. Der Sachverhalt ist im folgenden Schaubild dargestellt.



Nach Prüfung der Einkommen- und Gewerbesteuererklärung für das Jahr 2013 ging das deutsche Finanzamt davon aus, dass aufgrund der Änderungen und Ergänzungen des § 1 Abs 4 bis 6 dAStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRLUmsG<sup>3)</sup>), die mit 1. 1. 2013 wirksam geworden sind und worin (ua) in § 1 Abs 5 Satz 3 dAStG die Relevanz der maßgeblichen Personalfunktionen für die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung festgeschrieben worden ist, ab dem 1. 1. 2013 alle Vermögensgegenstände, Schulden und Geschäftsvorfälle abweichend von den Vorjahren erstmals in Ermangelung von Personal in Deutschland nicht der in Deutschland unterhaltenen festen Geschäftseinrichtung (Windpark), sondern der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen seien. Deshalb müsse das dänische Unternehmen auf Grundlage des § 4 Abs 1 Satz 3 und 4 dEStG in der für das Jahr 2013 geltenden Fassung eine fiktive Entnahme versteuern. Denn ausgehend von den in der Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen seien die Vermögenswerte zu bestimmen, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind.<sup>4)</sup> Mit dem Wirksamwerden der Ergänzung des dAStG sei deshalb das gesamte Vermögen der Antragstellerin steuerlich (passiv) zu entstricken.

Gemäß § 4 Abs 1 Satz 3 dEStG steht „[...] einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke [...] der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsgutes gleich [...]“. Gemäß § 4 Abs 1 Satz 4 dEStG liegt ein solcher Ausschluss bzw eine Beschränkung „[...] insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist“. Gemäß § 7 Satz 1 dGewStG ist diese Vorschrift auch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags und gemäß § 11 dGewStG des Gewerbesteuermessbetrags anzuwenden, weshalb der Entnahmegewinn anlässlich der Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zu einer ausländischen Betriebsstätte auch Gewerbesteuerpflicht auslöse. Deshalb sei das gesamte Vermögen der deutschen KG (die Windener-

<sup>3)</sup> DBGBI I 2013, 802.

<sup>4)</sup> DBMF-Schreiben vom 22. 12. 2016, Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Abs 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa), IV B 5 – S 1341/12/10001-03, dBStBl I 2017, 182, Rz 444.

gieanlagen) für Einkommen- und Gewerbesteuerzwecke zu entstricken, sodass die deutschen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und den Gewerbesteuermessbetrag jeweils für 2013 sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. 12. 2013 angepasst werden müssten.

Das dänische Unternehmen erhob Einspruch und beantragte bezüglich der vom Finanzamt erlassenen Bescheide zugleich die Aussetzung der Vollziehung (AdV).<sup>5)</sup> Der Antrag wurde vom Finanzamt abgelehnt. In der Sache hat das Finanzamt nicht entschieden. Im Zuge einer Neuberechnung wurden Änderungsbescheide erlassen und Vollstreckungsmaßnahmen eingeleitet. Es wurde mit Kontenpfändungen gedroht und an die dänischen Behörden ein Vollstreckungsersuchen gerichtet.

Entgegen der Ansicht des Finanzamts vertrat das durch den Geschäftsführer der dänischen Komplementär-GmbH vertretene Unternehmen die Rechtsansicht, der Gewinn bzw Verlust der (Personengesellschafts-)Betriebsstätte könne nicht deshalb der dänischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zugeordnet werden, weil es sich um eine personallose Betriebsstätte handle. Denn aus § 1 Abs 5 dAstG könne nicht abgeleitet werden, dass sämtliche steuerungsrelevanten Merkmale einer Betriebsstätte nur anhand der Personalfunktionen zu bestimmen seien, weil die darin aufgezählten Merkmale (Personalfunktionen, Vermögenswerte, Chancen und Risiken, angemessenes Eigenkapital) jeweils gleichwertig zu betrachten wären. Selbst die VWG BsGa würden auf den OECD-Bericht 2010 über die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten<sup>6)</sup> verweisen, der bezüglich der Zuordnung von wirtschaftlichem Eigentum an materiellen Wirtschaftsgütern auf die Nutzung abstellt, „[...] da die Nutzung materieller Wirtschaftsgüter insofern als maßgebliche Personalfunktion gilt.“<sup>7)</sup> Alle für den Betrieb des Windparks und die damit erzielte Wertschöpfung relevanten Funktionen würden in Deutschland ausgeübt, sodass eine Verlagerung zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte gar nicht möglich sei.

Das FG hat mit Beschluss dem Antrag des dänischen Unternehmens, die Vollziehung der Bescheide auszusetzen, stattgegeben und die Beschwerde zugelassen. Die vom Finanzamt dagegen eingelegte Beschwerde wurde vom BFH zugelassen, aber als unbegründet zurückgewiesen. Den Bedenken des FG hat sich der BFH angeschlossen, weil – wie das FG bereits festgestellt hatte – ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide bestünden. Solche Zweifel würden bereits dann vorliegen, wenn bei der gebotenen summarischen Prüfung der angefochtenen Bescheide neben für deren Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die eine Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken. Nicht erforderlich für die Gewährung einer Aussetzung der Vollziehung sei, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen.

## II. Deutsche Betriebsstätte einer dänischen Kommanditgesellschaft

Unstrittig war, dass die in Dänemark ansässigen Gesellschafter der Personengesellschaft in Deutschland gemäß § 1 Abs 4 dEstG bzw §§ 2 Nr 1, § 8 Abs 1 dKStG wegen des Bestands einer inländischen (personallosen) Betriebsstätte gemäß § 49 Abs 1 Nr 2

---

<sup>5)</sup> Gemäß § 69 Abs 2 Satz 1 dFGO soll auf „[...] Antrag [...] die Aussetzung erfolgen, wenn ernsthafte Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte“. Gemäß § 69 Abs 3 Satz 1 dFGO kann auf „[...] Antrag [...] das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen“.

<sup>6)</sup> OECD, Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten (2010) Tz 75, im Folgenden: OECD-Betriebsstättenbericht 2010.

<sup>7)</sup> VWG BsGa, Rz 76.

lit a dEstG der beschränkten Steuerpflicht unterlegen sind, die auf Grundlage des Art 7 Abs 1 und 2 des deutsch-dänischen Doppelbesteuerungsabkommens<sup>8)</sup> (DBA Deutschland – Dänemark) auch abkommensrechtlich bestätigt wurde. Unstrittig war auch, dass die von der Personengesellschaft unterhaltene Betriebsstätte den Gesellschaftern zuzurechnen ist, wenn die Personengesellschaft ein Unternehmen iSd DBA Deutschland – Dänemark betreibt und das Unternehmen seinerseits eine deutsche Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Deutschland – Dänemark unterhält.

Das FG ging davon aus, dass die grundsätzlichen Merkmale einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 DBA Deutschland – Dänemark im Wesentlichen mit jenen des § 12 Abs 1 dAO übereinstimmen. Wenngleich der abkommensrechtliche Begriff der Betriebsstätte ausgehend von seinem Zweck zwar enger sei als jener des deutschen Rechts, habe der abkommensrechtliche Begriff durch Änderungen und Ergänzungen des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und des Kommentars (OECD-MK)<sup>9)</sup> insgesamt eine Aufweichung erfahren. Weder nach deutschem Recht<sup>10)</sup> noch nach Abkommensrecht<sup>11)</sup> sei erforderlich, dass Personal an einer Geschäftseinrichtung eingesetzt wird, es sei denn, es würden durch die Maschinen oder Anlagen keine unternehmerischen Kernfunktionen, sondern nur vorbereitende oder Hilfstätigkeiten ausgeübt.<sup>12)</sup>

### III. Aufdeckung stiller Reserven aufgrund geänderter Rechtslage

#### 1. Deutsche Rechtslage bis 31. 12. 2012

Bis zum Wirksamwerden der Neufassung des § 1 Abs 4 und 5 dAStG und dessen Ergänzung um die Verordnungsermächtigung in § 1 Abs 6 dAStG mit Wirkung ab 1. 1. 2013 erfolgte nach Rechtsprechung<sup>13)</sup> und Verwaltungspraxis<sup>14)</sup> die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung mangels besonderer gesetzlicher Regelungen dem Veranlassungsprinzip entsprechend nach einer direkten, indirekten oder gemischten Methode.<sup>15)</sup> Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern war dabei relevant, ob diese am Bilanzstichtag

<sup>8)</sup> Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Dänemark zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie bei den Nachlaß-, Erbschaft- und Schenkungsteuern und zur Beistandsleistung in Steuersachen vom 22. 11. 1995 (Deutsch-dänisches Steuerabkommen), dBGBI II 1996, 2565.

<sup>9)</sup> Wenn sich kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Verweise auf den OECD-MA oder den OECD-MK auf die Fassung aus 2017. *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017* (as it read on 21 November 2017).

<sup>10)</sup> BFH 30. 10. 1996, II R 12/92 (Erdölpipeline); FG Berlin 27. 11. 1996, II 233/94 (Breitbandkabel-Hausverteilanlage und Satellitenempfangsanlagen); FG Sachsen-Anhalt 14. 1. 1999, I 438/96 (Windkraftanlage).

<sup>11)</sup> Tz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „*This definition [permanent establishment], therefore, contains the following conditions: the existence of a ‘place of business’, i.e. a facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment [...].*“; Tz 41 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „*Also, a permanent establishment may exist if the business of the enterprise is carried on mainly through automatic equipment, the activities of the personnel being restricted to setting up, operating, controlling and maintaining such equipment*“; Tz 123 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA zu „*automated equipment*“; Tz 125 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „*[...] a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed within the meaning of paragraph 1*“; Tz 127 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „*Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when no personnel are in fact required to carry on business activities at that location. This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically, e.g. automatic pumping equipment used in the exploitation of natural resources.*“

<sup>12)</sup> Tz 128 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

<sup>13)</sup> BFH 26. 2. 2014, I R 56/12; 28. 10. 2009, I R 99/08.

<sup>14)</sup> DBMF-Schreiben vom 24. 12. 1999, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), IV B 4 – S 1300 – 111/99, dBStBl 1999, 1076, Pkt 2.2.

<sup>15)</sup> Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Pkt 2.3.

einer Funktion des Stammhauses oder einer solchen der Betriebsstätte dienten.<sup>16)</sup> Für die Zuordnung eines für Zwecke einer Betriebsstätte angeschafften bzw hergestellten und dort fast ausschließlich genutzten Wirtschaftsgutes war dessen Belegenheit bzw hauptsächlich Nutzung entscheidend. Deshalb waren die Wirtschaftsgüter der in Deutschland gelegenen Windkraftanlagen jedenfalls bis 31. 12. 2012 der deutschen Betriebsstätte zuzuordnen. Hierfür war der überwiegende Veranlassungszusammenhang der Wirtschaftsgüter mit der Produktion und dem Vertrieb von Strom ausreichend. Nach Ansicht des BFH würde § 49 Abs 1 Nr 2 lit a dESTG (beschränkte Steuerpflicht für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist) eine tatsächliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu der im Inland gelegenen Betriebsstätte nicht fordern.<sup>17)</sup> Eine wirtschaftliche Veranlassung und Zuordnung nach allgemeinen Verursachungs- und Veranlassungsgesichtspunkten sei ausreichend. Maßstab sei demnach die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu der in der einzelnen Betriebsstätte entfalteten Tätigkeit.<sup>18)</sup>

## 2. Deutsche Rechtslage ab 1. 1. 2013

Im Zuge der Änderung des dAstG hat Deutschland den AOA auf Grundlage des OECD-Betriebsstättenberichts aus 2010 und der Anpassung des Art 7 OECD-MA und des OECD-MK im Zuge des Updates 2010<sup>19)</sup> in innerstaatliches Steuerrecht übernommen. Mit dem AOA wurden neue Maßstäbe zur Aufteilung von Unternehmensgewinnen auf Stammhaus und Betriebsstätte gesetzt, indem die für verbundene Unternehmen geltenden Verrechnungspreisgrundsätze<sup>20)</sup> auch für die Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung auf Basis eines „*funcional separate entity approach*“ zum Dogma erhoben worden sind. Am 18. 10. 2014 ist die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung<sup>21)</sup> (BsGaV) in Kraft getreten, die auf Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen. Kommentiert wird das Regelwerk durch die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa), die Ende 2016 veröffentlicht worden sind.<sup>22)</sup> Zielsetzung der deutschen Finanzverwaltung war es, den internationalen Bemühungen zu folgen und die uneinheitliche Praxis der internationalen Ergebnisabgrenzung auf Grundlage eines international anerkannten Standards, sei es iZm Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften oder Betriebsstätten, einheitlich zu regeln.<sup>23)</sup> Will man aber eine international uneinheitliche Praxis nur unilateral lösen, sind bilaterale Besteuerungskonflikte die Folge, wie die derzeit von Österreich mit Deutschland zu führenden Verständigungsverfahren belegen.<sup>24)</sup>

Im Streitgegenständlichen Fall ging das Finanzamt zwar davon aus, dass die Vorschriften des § 1 Abs 5 dAstG iVm §§ 5 bis 8 BsGaV mit dem Veranlassungsprinzip entsprechend dem funktionalen Zusammenhang in Grundzügen übereinstimmen,<sup>25)</sup> hat aber nicht ausgeschlossen, dass es zu Neuzuordnungen von Wirtschaftsgütern kommen kann. Das Finanzamt leitet das aus den VWG BsGa ab, wonach gemäß § 4 Abs 1 Satz 3 und 4

---

<sup>16)</sup> BFH 29. 7. 1992, II R 39/89; Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, Pkt 2.4.

<sup>17)</sup> BFH 8. 9. 2010, I R 74/09; 12. 6. 2013, I R 47/12.

<sup>18)</sup> BFH 29. 11. 2017, I R 58/15.

<sup>19)</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (22 July 2010).

<sup>20)</sup> OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 (2022).

<sup>21)</sup> Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) vom 13. 10. 2014, dBGBI I 2014, 1603.

<sup>22)</sup> Bendlinger, Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung, TPI 2017, 58 (58 ff).

<sup>23)</sup> BR-Drs 401/14 vom 28. 8. 2014 zur BsGaV.

<sup>24)</sup> Bendlinger/Wipfler, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung im Verhältnis zu Deutschland, SWI 2022, 166 (166 ff).

<sup>25)</sup> DBMF-Schreiben vom 26. 9. 2014, Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) auf Personengesellschaften, V B 5 – S 1300/09/10003, dBStBl I 2014, 1258, Tz 2.2.4.1.

dEStG von einer fiktiven Entnahme auszugehen ist, wenn Zuordnungsgegenstände iSd §§ 5 ff BsGaV zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des BsGaV statt einer inländischen Betriebsstätte dem übrigen Unternehmen, zu dem die Betriebsstätte gehört (Stammhaus), zuzuordnen sind. Denn nach § 1 Abs 5 Satz 3 Nr 1 und 2 dAStG iVm § 1 Abs 2 Nr 1 und 2 BsGaV komme es für die Zuordnung von Vermögenswerten (allein) auf die maßgeblichen Personalfunktionen („*significant people functions*“) an. Bei personallosen Betriebsstätten habe das zur Folge, dass die bis 31. 12. 2012 nach dem Veranlassungsprinzip der deutschen Betriebsstätte zugeordneten Wirtschaftsgüter ab diesem Zeitpunkt als solche der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu qualifizieren sind.

#### IV. Keine Relevanz der Personalfunktionen für die Gewinnermittlung

In seiner Entscheidung stellte das FG das Verhältnis der allgemeinen deutschen Gewinnermittlungsvorschriften bzw des § 4 Abs 1 Satz 3 dEStG zu dem in § 1 Abs 5 Satz 2 bis 4 dAStG normierten Fremdvergleichsgrundsatz in Frage und stellte fest, dass den allgemeinen Gewinnermittlungs- und Zuordnungsvorschriften ein Abstellen auf die maßgeblichen Personalfunktionen fremd sei. Denn entsprechend der Stellung der Vorschriften des dAStG als Einkünftekorrekturatbestand baue die Regelung auf einer durch den Steuerpflichtigen vorgenommenen Gewinnermittlung auf und regle Fälle, in denen deutsches Besteuerungssubstrat durch eine nicht fremdvergleichskonforme Gewinnermittlung gemindert wird. Außerdem finde nach Wortlaut und Systematik der § 1 Abs 5 dAStG nur auf die Ermittlung und Bepreisung von Innentransaktionen (anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen) zwischen Unternehmen (Stammhaus) und Betriebsstätte Anwendung. Zweifelhaft sei auch, ob eine solche Innentransaktion durch eine Gesetzesänderung begründet werden kann und ob der Gesetzgeber durch die Änderung des dAStG zugleich auch eine Zuordnungsregelung für § 4 Abs 1 Satz 3 dEStG schaffen wollte. Auch die Gesetzesbegründung<sup>26)</sup> würde darüber keinen Aufschluss geben.

Nach Ansicht des BFH sei auch zweifelhaft, ob sich durch die Umsetzung des AOA in § 1 Abs 5 und 6 dAStG ab 1. 1. 2013 an der Zuordnungsentscheidung etwas geändert hat. Die Frage, ob § 1 Abs 5 Satz 3 dEStG tatsächlich zur Folge haben kann, dass einer personallos betriebenen Betriebsstätte keine Vermögenswerte zugeordnet werden können, sei höchstgerichtlich noch nicht entschieden, würde von Finanzverwaltung und Schrifttum uneinheitlich beantwortet und sei ausreichend für ernsthafte Zweifel an der Steuerfestsetzung durch das Finanzamt. Die deutschen Entstrickungsvorschriften würden eine Zuordnung zu Personalfunktionen jedenfalls nicht kennen. § 4 Abs 1 Satz 3 und 4 dEStG stünden in ihrem „*tatbestandlich-systematischen Ausgangspunkt*“ wie auch ihren Rechtswirkungen „*unverbunden nebeneinander*“. § 1 Abs 5 dAStG sei aufgrund seiner Verankerung in deutschem Missbrauchsabwehr-Steuerrecht eine Einkünftekorrekturvorschrift, die Entstrickungsregeln des EStG hingegen allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften. § 1 Abs 5 dAStG lasse sich nicht entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des § 1 dAStG und insbesondere für die allgemeine Gewinnermittlung gemäß §§ 4 ff dEStG – entgegen den Ausführungen in den VWG BsGa<sup>27)</sup> – eine Veranlassungsprüfung allein nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre. Auch eine „Ausstrahlwirkung“ auf die Gewinnermittlungsvorschrift in § 4 Abs 1 Satz 3 dEStG könne in § 1 Abs 5 dAStG aufgrund dessen systematischer Stellung im dAStG nicht hineingelesen werden. Auch der Rechtsprechung des BFH könne nicht entnommen werden, dass allein die Personalfunktionen als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen wären. Folglich sei allein die Nutzung der Windkraftanlagen zur Erzeugung und zum Vertrieb von

---

<sup>26)</sup> BT-Drs 17/10000 vom 19. 6. 2012.

<sup>27)</sup> VWG BsGa, Rz 451.

aus Windenergie gewonnenem Strom ausschlaggebend. Damit erteilte der BFH dem Ansatz des Finanzamts eine Absage, wonach eine auf den AOA bezogene Zuordnungsänderung automatisch auf die Entstrickungsregeln durchschlagen soll.<sup>26)</sup> Insofern könnte es selbst bei einer abkommensrechtlichen Zuordnung der Windkraftanlagen zur dänischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte gemäß § 1 Abs 5 dASTG zu keiner passiven Entstrickung iSd § 4 Abs 1 Satz 3 und 4 dESTG kommen.<sup>29)</sup>

Ungeachtet dessen haben FG und BFH auch darauf hingewiesen, dass die Regelungen der BsGaV gemäß § 40 BsGaV erst für Wirtschaftsjahre anwendbar sind, die nach dem 31. 12. 2014 beginnen, und damit nicht für das Steuerjahr 2013.

## V. Personallose Betriebsstätten

### 1. Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Selbst wenn man in § 1 Abs 5 Satz 2 dASTG eine für Zwecke der steuerlichen Entstrickung relevante Zuordnungsnorm sehen wollte, ist nach Ansicht von FG und BFH fraglich, ob die Grundsätze der Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei personallosen Betriebsstätten überhaupt anwendbar wären. Das Prinzip der Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach Personalfunktionen würde nämlich zu dem völlig widersinnigen Ergebnis führen, dass ausgerechnet jene Wirtschaftsgüter, welche die personallose Betriebsstätte begründen, dem ausländischen Stammhaus, also der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen wären. Ungeachtet des AOA und der darin vorgesehenen Maßgeblichkeit der „*significant people functions*“ wäre es sinnwidrig und völlig unverständlich, diese Wirtschaftsgüter nicht dem Belegenheits- bzw Quellenstaat, sondern dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zuzuordnen. Der BFH erachtet es deshalb als notwendig, dass bei personallosen Betriebsstätten – abweichend von der Zuordnung nach maßgeblichen Personalfunktionen und gestützt auf § 1 Abs 5 Satz 2 Halbsatz 2 dASTG<sup>30)</sup> – der Betriebsstätte jedenfalls jene Wirtschaftsgüter zugerechnet werden, die sie begründen und die letztlich der dort ausgeübten Unternehmensfunktion dienen.

Windkraftanlagen sind aus deutscher Sicht als „*Betriebsvorrichtung*“ bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,<sup>31)</sup> was aber bezüglich der Zuordnungsentscheidung keine von unbeweglichen Wirtschaftsgütern abweichende Behandlung rechtfertigen würde. Deshalb sei bei summarischer Prüfung ein sachlicher Differenzierungsgrund dafür, dass eine von Personalfunktionen abweichende Zuordnung nur bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern in Betracht kommen soll, nicht ersichtlich. Außerdem könnten fest mit dem Erdboden verbundene Windkraftanlagen – ähnlich wie unbewegliche Wirtschaftsgüter – nur mit unverhältnismäßigem Aufwand örtlich verlagert werden. Eine andere Zuordnung von beweglichen Wirtschaftsgütern könne auch nicht zur Folge haben, dass auch die Gewinne dem Ansässigkeitsstaat zur Besteuerung zu überlassen wären. Denn einer personallosen Betriebsstätte wäre jedenfalls jener Gewinn zuzuordnen, der dem entspricht, was an einen fremden Vermieter für die Überlassung der Wirtschaftsgüter zu zahlen wäre. Auch der OECD-Betriebsstättenbericht 2010 stelle bei Betriebsstätten ohne maßgebliche Personalfunktion als Grundlage für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums auf die Nutzung ab. Das müsse vor allem in Fällen gelten, in denen eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA gerade wegen des

---

<sup>26)</sup> *Busch*, BFH urteilt zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu personallosen Betriebsstätten, DB 2022, 908 (908).

<sup>29)</sup> *Leich/Nowak*, Zur Wirtschaftsgüterzuordnung bei personallosen Betriebsstätten, IStR 2022, 281 (283).

<sup>30)</sup> § 1 Abs 5 Satz 2 dASTG: „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.“

<sup>31)</sup> Oberste Finanzbehörden der Länder 15. 3. 2006, dBStBl I 2006, 314, Pkt 2.4.

Vorhandenseins dieser materiellen Wirtschaftsgüter im Betriebsstättenstaat existiert.<sup>32)</sup> Außerdem hat das dBMF in einem Schreiben<sup>33)</sup> die VWG BsGa durch Einfügung der Rz 6a insofern ergänzt, als darin festgehalten wurde, dass im Fall einer Betriebsstätte ohne maßgebliche Personalfunktion (zB Wind-, Solarkraftanlagen) die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen eine andere Behandlung erfordern kann. Dabei wird auf den OECD-Betriebsstättenbericht 2010<sup>34)</sup> verwiesen („Escape-Klausel“<sup>35)</sup>). Darin heißt es, dass „[...] unter den OECD-Mitgliedstaaten allgemeines Einvernehmen darüber [herrschte], dass für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an materiellen Wirtschaftsgütern die Nutzung als Grundlage dienen sollte, soweit nicht in einem besonderen Fall Umstände gegeben sind, die eine andere Auffassung rechtfertigen würden. Dies wird als pragmatische Lösung für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an materiellen Wirtschaftsgütern im Rahmen des AOA betrachtet.“<sup>36)</sup>

## 2. Liegt tatsächlich eine „personallose“ Betriebsstätte vor?

Im Übrigen ist nach Ansicht des BFH fraglich, ob § 1 Abs 5 Satz 3 dAStG dahingehend auszulegen ist, dass die maßgebenden Personalfunktionen ausschließlich durch beim Unternehmen angestelltes Personal ausgeübt werden müssen. Aus dem Wortlaut lasse sich ein Ausschluss von Personal, das durch Arbeitnehmerüberlassung oder Dienstvertrag in dieser Funktion tätig wird, nicht entnehmen, zumal das Gesetz nicht das für eine Einschränkung adäquate Tatbestandsmerkmal „eigenes“ Personal verwendet. Damit würde das von den beiden deutschen Service- bzw. Verwaltungsgesellschaften beschäftigte und für die deutsche KG tätige Personal eine für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern relevante Funktion der inländischen (Personengesellschafts-)Betriebsstätte ausüben. Insofern bestünde auch keine „personallose“ Betriebsstätte. Im Hinblick darauf, dass § 1 Abs 5 Z 1 dAStG bezüglich der vorzunehmenden Funktionsanalyse nur auf „[...] die Funktionen des Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen)“, verweist, während § 2 Abs 3 BsGaV regelt, dass eine „[...] Personalfunktion [...] eine Geschäftstätigkeit [ist], die von eigenem Personal [...] ausgeübt wird“, das gemäß § 2 Abs 4 BsGaV arbeitsvertraglich oder im Wege der Überlassung für das Unternehmen tätig werden muss, weist der BFH darauf hin, dass das Gesetz die Personalfunktion nicht auf Tätigkeiten mit „eigenem“ Personal einschränkt, und deshalb die Anforderungen der BsGaV über den Wortlaut des Gesetzes hinausgehen.

Unzweifelhaft ist, dass eine Betriebsstätte auch dann bestehen kann, wenn Geschäftstätigkeiten durch automatisch arbeitende Maschinen oder Anlagen ausgeübt werden, die ein Unternehmen auf eigene Rechnung im Quellenstaat betreibt und unterhält.<sup>37)</sup> Die Begründung einer Betriebsstätte setzt auch nicht voraus, dass die Geschäftstätigkeiten vom Unternehmer selbst oder von in einem Abhängigkeitsverhältnis stehendem Personal ausgeübt werden. Das Unternehmen kann auch Subunternehmer beschäftigen, die allein oder zusammen mit Mitarbeitern des Unternehmens tätig werden, solange diese ihre Tätigkeit an einer festen Geschäftseinrichtung des auftraggebenden Unternehmens ausüben. Steht fest, dass die Geschäftseinrichtung dem Unternehmen zur Verfügung steht, weil sich diese in seinem Eigentum befindet und dieser die Zugangsmöglichkeit zu den Anlagen und Einrichtungen kontrollieren kann, bedarf es zur Begründung einer Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA keines eigenen Personals.<sup>38)</sup>

---

<sup>32)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Tz 75.

<sup>33)</sup> DBMF-Schreiben vom 17. 12. 2019, Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog. funktionslose Betriebsstätten), IV B 5 – S 1341/19/10010 :003, dBStBl I 2020, 84.

<sup>34)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Tz 66 und 75.

<sup>35)</sup> FG München 12. 12. 2021, 7 K 2379/20.

<sup>36)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Tz 75.

<sup>37)</sup> Tz 41 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

<sup>38)</sup> Tz 40 OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA.

Auch iZm Bauausführungen und Montagen geht die OECD davon aus, dass selbst bei Totaldelegation der Subunternehmer seine Anwesenheit an der Baustelle für den Generalunternehmer eine Betriebsstätte begründet.<sup>39)</sup> Das bedeutet, dass es zumindest für die Frage nach dem Bestand einer Betriebsstätte irrelevant ist, „durch wen“ ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeiten ausübt. Das ausländische Unternehmen kann seine Geschäftstätigkeit selbst ausüben, durch eigenes, im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigtes Personal, durch überlassene Arbeitskräfte oder durch im Subverhältnis beschäftigte Werkvertragsnehmer bzw Dienstleistungsunternehmen. Da das FG betont, dass der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff in Art 5 DBA Deutschland – Dänemark Deckung findet, handelt es sich weder nach deutschem noch nach Abkommensrecht bei den Windenergieanlagen um „personallose“ Betriebsstätten, weshalb allein aus diesem Grund eine wirtschaftliche Zuordnung dieser Anlagen zur dänischen Geschäftsleitungs-betriebsstätte ausscheiden würde.

## VI. Entstrickung aufgrund staatlichen Handelns

Das deutsche Finanzamt geht davon aus, dass der Tatbestand des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland iSd § 6 Abs 1 Nr 3 dASTG, § 4 Abs 1 Satz 3 dESTG, § 12 Abs 1 dKStG oder gleichlautender Vorschriften keine Handlung des Steuerpflichtigen voraussetzt und auch durch eine vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Änderung der rechtlichen Ausgangssituation ausgelöst werden kann („passive Entstrickung“).<sup>40)</sup> Das FG bezweifelt allerdings, dass rein staatliches Handeln dafür ausreichend ist. Das FG weist darauf hin, dass der Tatbestand des § 4 Abs 1 Satz 3 und 4 dESTG zwar keine Handlung des Steuerpflichtigen voraussetzt. Dessen Verwirklichung durch Ursachen, die dem Steuerpflichtigen nicht zuzurechnen seien, würde aber im Schrifttum,<sup>41)</sup> in dem auch verfassungsrechtliche Zweifel<sup>42)</sup> an der Anwendbarkeit des § 4 Abs 1 Satz 3 dESTG geäußert worden sind, überwiegend kritisch gesehen.

Selbst wenn § 4 Abs 1 Satz 3 dESTG auf Fälle wie den vorliegenden anwendbar sein sollte, vermutet das FG einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art 3 Abs 1 des Grundgesetzes für die Republik Deutschland (GG). Demnach sind „alle Menschen vor dem Gesetz gleich“, was dem Gesetzgeber gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Die Versteuerung der stillen Reserven eines Wirtschaftsgutes ohne vorheriges Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen und ohne dass sich dessen Liquidität erhöht hätte, könne einen Verstoß gegen das in Art 3 Abs 1 GG verankerte Prinzip der folgerichtigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit begründen. Ein solcher Verstoß könne auch nicht mit den faktischen Schwierigkeiten beim Vollzug des späteren Besteuerungszugriffs gerechtfertigt werden. Das FG weist auch darauf hin, dass der EuGH auf Grundlage des Art 49 AEUV (Niederlassungsfreiheit)<sup>43)</sup> zwar entschieden hat, dass eine Aufdeckung stiller Reserven und deren Besteuerung im Fall der tatsächlichen

---

<sup>39)</sup> Tz 54 OECD-MK zu Art 5 Abs 3 OECD-MA.

<sup>40)</sup> DBMF-Schreiben vom 26. 10. 2018, Passive Entstrickung aufgrund erstmaliger Anwendung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA), IV B 5 – S 1348/07/10002-01.

<sup>41)</sup> Förster, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72 (73); Reiter, Entstrickung durch Abschluss oder Revision eines DBA, IStR 2012, 357 (362); Bron, Zum Risiko der Entstrickung durch den Abschluss bzw die Revision von DBA, Überlegungen zu Outbound-Investitionen unter besonderer Berücksichtigung von Art 13 Abs 4 OECD-MA, § 6 AStG sowie von Umstrukturierungen, IStR 2012, 904 (907); Kessler/Spychalski, Die Tatbestandsvoraussetzungen einer passiven Entstrickung bei Änderung bilateraler Verträge – Kann rein staatliches Handeln die Aufdeckung stiller Reserven implizieren, IStR 2019, 193 (202); Kalenberg/Kuddert, BREXIT-StBGr ist beschlossen: Die wichtigsten Änderungen im Ertragsteuerrecht, FR 2019, 250 (251).

<sup>42)</sup> Bron, IStR 2012, 904 (907).

<sup>43)</sup> EuGH 21. 5. 2015, Verder LabTec GmbH & Co KG, C-657/13.

Übertragung eines Wirtschaftsgutes von einer in- auf eine ausländische Betriebsstätte als objektiv gerechtfertigt angesehen werden kann. Der BFH musste sich mit der Frage der Notwendigkeit einer passiven Entstrickung aufgrund staatlichen Handelns aber nicht weiter beschäftigen, zumal er im gegebenen Fall bereits eine nutzungsbezogene, von Personalfunktionen unabhängige Zuordnung von Wirtschaftsgütern für notwendig angesehen hat.

Im Übrigen kam das FG zum Ergebnis, dass bei summarischer Prüfung die Versteuerung des von der Finanzbehörde festgestellten (Veräußerungs-)Gewinns auch nicht auf § 1 Abs 1 Satz 1 und Abs 4 Satz 1 Nr 2 dAStG gestützt werden könne, zumal eine Gesetzesänderung jedenfalls keine Geschäftsbeziehung iSd § 1 Abs 4 Satz 1 Nr 2 dAStG begründe.

Dänemark wäre wohl auch nicht bereit, nur wegen der infolge einer Gesetzesänderung in Deutschland vorgenommenen Neuordnung von Wirtschaftsgütern zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte die deutsche Entstrickung durch einen „step-up“ zuzulassen. Aufgrund des Umstands, dass der Steuerpflichtige im konkreten Sachverhalt eine grenzüberschreitende Personengesellschaft ist, kann eine notwendige Aufwertung auch nicht aus Art 5 Abs 5 ATAD II<sup>44)</sup> abgeleitet werden, der den (Zuzugs-)Mitgliedstaat verpflichtet, bei der Übertragung von Vermögenswerten aus einem anderen Mitgliedstaat den Wert anzuerkennen, den der Betriebsstättenstaat für Zwecke der Wegzugsbesteuerung als Ausgangswert für steuerliche Zwecke zum Ansatz gebracht hat. Denn gemäß Art 1 ATAD I gilt die Richtlinie nur für Steuerpflichtige, die in einem oder mehreren Mitgliedstaaten Körperschaftsteuerpflichtig sind.

## VII. Rechtslage in Österreich

Anders als Deutschland hat Österreich den AOA nicht in innerstaatliches Steuerrecht übernommen. Österreich hat sich anlässlich des Updates 2017 des OECD-MA vorbehalten, seine DBA weiterhin an Art 7 OECD-MA idF vor dem Update 2010 zu orientieren, damit auch die Änderungen des OECD-MK zur Neufassung der Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne nicht anzuwenden<sup>45)</sup> und bei der Zuordnung von Betriebsstättengewinnen einem „AOA light“<sup>46)</sup> zu folgen. Denn eine vollinhaltliche Anwendung einer uneingeschränkten Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte bedürfte einer Übernahme des Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 in die österreichischen DBA,<sup>47)</sup> was bislang nicht erfolgt ist.<sup>48)</sup> Insofern zieht die österreichische Finanzverwaltung nicht den OECD-Betriebsstättenbericht 2010 als Interpretationsgrundlage heran, sondern jenen aus 2008.<sup>49)</sup> Besteuerungskonflikte mit Staaten, die so wie Deutschland den AOA vollinhaltlich auch auf DBA anwenden, in denen sich die Neufassung des Art 7 OECD-MA nicht findet, sind vorprogrammiert und können nur durch bilaterale Streitbeilegungsmechanismen gelöst werden.<sup>50)</sup>

Deshalb stellt Österreich bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern nicht allein auf die wesentlichen Mitarbeiterfunktionen („*significant people functions*“) ab, sondern ordnet

---

<sup>44)</sup> Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. 7. 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarktes, ABIL 193 vom 19. 7. 2016, S 1.

<sup>45)</sup> Tz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

<sup>46)</sup> Rz 279 VPR 2021.

<sup>47)</sup> Rz 280 VPR 2021.

<sup>48)</sup> Nur im neuen DBA mit Japan (BGBl III 2018/167) ist in Abs 2 des Protokolls vorgesehen, dass ab dem Zeitpunkt, auf den sich die Regierungen der beiden Vertragsstaaten durch einen diplomatischen Notenwechsel verständigen, die Absätze 1 bis 6 des Art 7 DBA Japan aufgehoben und durch eine dem OECD-MA idF des Updates 2010 entsprechende Verteilungsnorm ersetzt werden.

<sup>49)</sup> OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (2008), im Folgenden: OECD-Betriebsstättenbericht 2008.

<sup>50)</sup> Rz 282 VPR 2021; Bendlinger/Wipfler, SWI 2022, 166 (166 ff).

das wirtschaftliche Eigentum jenem Unternehmensteil zu, bei dem die Wirtschaftsgüter bei der Funktionsausübung aus wirtschaftlicher Sicht gesehen zum Einsatz gelangen (funktionaler Zusammenhang).<sup>51)</sup> Bei körperlichen Wirtschaftsgütern ist das wirtschaftliche Eigentum jenem Unternehmensteil zuzuordnen, der diese Wirtschaftsgüter nutzt.<sup>52)</sup> Eine Zuordnung in Österreich belegener automatisiert arbeitender Maschinen und Anlagen zu einer ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte wäre daher in Österreich nach derzeitiger Rechtslage wohl ausgeschlossen.

Ähnlich der deutschen Entnahmeregelung in § 4 Abs 1 Satz 3 und 4 dEStG ordnet auch § 6 Z 6 lit a EStG den Ansatz von Fremdvergleichswerten an, wenn Wirtschaftsgüter eines im Inland gelegenen Betriebes (Betriebsstätte) ins Ausland in einen anderen Betrieb (Betriebsstätte) überführt werden, wenn der ausländische Betrieb demselben Steuerpflichtigen gehört oder der Steuerpflichtige Mitunternehmer des ausländischen und/oder des inländischen Betriebes ist. Gleiches gilt gemäß § 6 Z 6 lit b EStG, wenn „[...] sonstige Umstände ein[treten], die zu einer Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führen [...]“. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind damit sämtliche sonstigen – nicht bereits in § 6 Z 6 lit a EStG genannten – Umstände, welcher Art auch immer, umfasst.

Ein aktives Handeln des Steuerpflichtigen ist für den Eintritt von Umständen iSd § 6 Z 6 lit b EStG auch aus österreichischer Sicht nicht erforderlich (zB Tod des Steuerpflichtigen).<sup>53)</sup> Erfasst sind auch Handlungen anderer Personen oder rechtliche Vorgänge. Neben einem abkommensrechtlich notwendigen Zurechnungswechsel von Wirtschaftsgütern von einem inländischen Betrieb zu einer ausländischen Betriebsstätte kann demnach auch der Neuabschluss bzw wie Änderung eines DBA einen „Umstand“ darstellen und eine steuerliche Entstrickung auslösen, wenn das österreichische Besteuerungsrecht an den in den Wirtschaftsgütern gebundenen stillen Reserven, die bis zum Inkrafttreten des DBA entstanden sind, verloren geht.<sup>54)</sup>

Im Zuge des Updates 2014 von OECD-MA und OECD-MK<sup>55)</sup> wurde im OECD-MK zu Art 13 OECD-MA (Besteuerung von Veräußerungsgewinnen)<sup>56)</sup> iZm dem Neuabschluss eines DBA festgehalten, dass sich das Besteuerungsrecht eines DBA-Staates nicht nur auf jene Gewinne beziehen soll, die seit dem Abschluss des DBA entstanden sind, sondern auf den Gesamtgewinn, was einen durch den DBA-Abschluss bedingten Verlust des Besteuerungsrechts bedeuten würde. Allerdings hat Österreich (ebenso wie Deutschland) in einer Bemerkung („*Observation*“) zu dieser Kommentarstelle die Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht, dass der Neuabschluss eines DBA die Vertragsstaaten nicht an der Ausübung des Rechts auf Besteuerung jener stillen Reserven hindern soll, die vor Inkrafttreten des DBA entstanden sind.<sup>57)</sup> Verpflichtet sich ein DBA-Vertragsstaat (zB in einem Protokoll zum DBA) zu einer korrespondierenden Auslegung, liegt insoweit keine Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts vor.<sup>58)</sup>

---

<sup>51)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2008, Tz 101: „In applying Article 7(2), the facts and circumstances must, in the first instance, be examined in order to determine the extent to which the assets (tangible or intangible) of the enterprise are economically owned by and/or used in the functions performed by the PE.“

<sup>52)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2008, Tz 104: „[...] there was a broad consensus among the OECD member countries for applying use as the basis for attributing economic ownership of tangible assets in the absence of circumstances in a particular case that warrant a different view. This is regarded as a pragmatic solution for attributing economic ownership of tangible assets under the authorised OECD approach.“

<sup>53)</sup> Rz 6148a EStR.

<sup>54)</sup> Rz 2518 EStR.

<sup>55)</sup> OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version (as it read on 15 July 2014) (2014).

<sup>56)</sup> Tz 3.1. OECD-MK zu Art 13 OECD-MA.

<sup>57)</sup> Tz 32.1. OECD-MK zu Art 13 OECD-MA.

<sup>58)</sup> Rz 2518 EStR; EAS 3432 vom 8. 6. 2018 (Neuabschluss des DBA Japan); EAS 3434 vom 24. 1. 2022 (Neuabschluss des DBA Argentinien).

Der österreichische VfGH hat bestätigt, dass der durch § 6 Z 6 EStG angestrebte Zweck, die Ausübung des Besteuerungsrechts bei der Überführung von Wirtschaftsgütern zu sichern, eine fremdverhaltenskonforme Bewertung und die Besteuerung des Vorgangs rechtfertigt, auch wenn noch kein Gewinn verwirklicht worden ist. Dass davon nur grenzüberschreitende Überführungen erfasst werden, nicht aber solche im Inland, liege in der Natur der Sache.<sup>59)</sup> Die Vereinbarkeit einer passiven Entstrickung aufgrund gesetzlicher Handlung mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit war jedoch in Österreich noch nicht Gegenstand höchstgerichtlicher Rechtsprechung.

## VIII. Resümee

Der BFH hat zwar nur entschieden, dass dem Steuerpflichtigen eine Aussetzung der Vollziehung der vom Finanzamt vorgeschriebenen Abgaben zu gewähren ist. In der Sache selbst hat er jedoch ernste Zweifel angemeldet, ob auf Grundlage der im dAStG normierten Relevanz der maßgeblichen Personalfunktionen für die ertragsteuerliche Zuordnung von Wirtschaftsgütern die Windräder eines in Deutschland gelegenen Windparks tatsächlich der in einem anderen Staat gelegenen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zugeordnet werden können und gemäß § 4 Abs 1 Satz 3 und 4 dEStG ein Entnahmegewinn besteuert werden muss. Dies nicht zuletzt deshalb, weil das dEStG bezüglich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern nicht allein auf die maßgeblichen Personalfunktionen abstellt. Auch wenn es sich bei dem Beschluss bloß um eine summarische Prüfung handelt, ist die vom BFH vertretene Rechtsansicht ziemlich klar.

Angesichts des Alleingangs der deutschen Finanzverwaltung durch die innerstaatliche Umsetzung des AOA im dAStG und des eigentlich bilateral zu akkordierenden Themas der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu Stammhaus oder Betriebsstätte, sind die vom BFH angemeldeten Zweifel nicht überraschend und zeigen die Konflikte auf, die sich iZm der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung ergeben können. Würde man – so wie das die BsGaV vorgibt – bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und der daraus resultierenden Gewinne ausschließlich an Personalfunktionen anknüpfen und keine nutzungsbezogene Zuordnung vornehmen, wären einer personallosen Betriebsstätte (zB Windpark, Pipeline, Elektrizitätswerke, Server, vollautomatisiertes Warenlager, Warenverkaufsautomaten, Telekommunikationsanlagen und -kabel, Transportleitungen)<sup>60)</sup> keine Gewinne zuzurechnen. Der Normunterworfenen würde auch ein Schildbürgerstreich vermuten, müsste er für steuerliche Zwecke jene Wirtschaftsgüter, die im Quellenstaat aufgrund ihrer „Bodenhaftung“ zweifelsfrei den Bestand einer Betriebsstätte auslösen, steuerlich dem Ansässigkeitsstaat zuordnen. Das ging auch der OECD zu weit, die im OECD-Betriebsstättenbericht vertreten hat, einer personallosen Betriebsstätte einen Gewinn zuzuordnen,<sup>61)</sup> der in einem Gewinnaufschlag auf die Anlagenabschreibung oder fremdüblichen Miet- oder Leasingzahlungen inklusive der Kapitalkosten bestehen könnte.<sup>62)</sup> Im Übrigen irrt das deutsche Finanzamt, wenn es meint, dass es sich bei einer durch Subunternehmer des ausländischen Generalunternehmers verwalteten und betriebenen Anlage um eine „personallose“ Betriebsstätte des Besitzers der Windkraftanlage handelt.

Da der AOA in Form des Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 noch nicht in das im Jahr 1995 abgeschlossene DBA Deutschland – Dänemark Eingang gefunden hat, sprechen auch gute Gründe dafür, dass die Regelungen des § 1 Abs 4 und 5 dAStG iVm der BsGaV und den VWG BsGa im deutsch-dänischen Verhältnis gar nicht ange-

---

<sup>59)</sup> VfGH 20. 6. 1994, B 473/92.

<sup>60)</sup> Leich/Nowak, IStR 2022, 281 (282).

<sup>61)</sup> OECD-Betriebsstättenbericht 2010, Tz 66.

<sup>62)</sup> Busch, DB 2022, 908 (908).

wandt werden können und damit auch abkommensrechtlich eine Neuzuordnung der Wirtschaftsgüter nicht zulässig ist.<sup>63)</sup> Das heißt, dass sich bei „*technischen Betriebsstätten*“ ohne Personal die Zuordnung von Wirtschaftsgütern veranlassungsbezogen an deren Erforderlichkeit für die Tätigkeit der Betriebsstätte orientieren muss.<sup>64)</sup>

---

<sup>63)</sup> *Busch*, DB 2022, 908 (909).

<sup>64)</sup> *Leich/Nowak*, IStR 2022, 281 (283).

---

Stefanie Geringer\*)

## Gruppenanfragen im Kontext des DAC-Regimes: Die Rs *État luxembourgeois*

### GROUP REQUESTS IN THE CONTEXT OF THE DAC REGIME: THE ÉTAT LUXEMBOURGEOIS CASE

The exchange of information regime under the DAC, like Art 26 OECD MC, is based on the foreseeable relevance concept. The original DAC did not make clear whether group requests would meet these criteria. This question was only recently answered by the CJEU in the *État luxembourgeois* case. *Stefanie Geringer* analyzes the findings in the court's decision and particularly discusses their relationship with the recent amendments due to DAC 7 as well as with related OECD documents.

#### I. Grundsätzliches

Bei Sachverhalten mit grenzüberschreitendem Bezug ist es für Zwecke einer umfassenden Sachverhaltsermittlung mitunter erforderlich, Informationen aus ausländischen Quellen zu beschaffen. Mangels entsprechender Kompetenzen auf fremdem Staatsgebiet wurde 1977 speziell für Zwecke des Informationsaustauschs zwischen den EU-Mitgliedstaaten parallel zu etwaigen Instrumenten auf abkommensrechtlicher Basis<sup>1)</sup> die Amtshilfe-RL<sup>2)</sup> erlassen. Die Amtshilfe-RL wurde 2011 durch die DAC<sup>3)</sup> ersetzt, mit der ua umfassendere Maßnahmen sowie eine Frist für die Beantwortung von Informationsersuchen eingeführt wurden.<sup>4)</sup>

---

\*) Mag. Stefanie Geringer ist Projektmitarbeiterin am Institut für Finanzrecht der Universität Wien und Senior Associate bei der BDO Austria GmbH.

1) Insbesondere sei in diesem Zusammenhang auf Amtshilfeklauseln in DBA, bilaterale Amtshilfeabkommen sowie multilaterale (Amtshilfe-)Übereinkommen verwiesen. Vgl auch zB *Aumayr*, Der Umfang des Informationsaustauschs nach Art 26 OECD-MA, in *Lang/Schuch/Staringer*, Internationale Amtshilfe in Steuersachen (2011) 47 (49); *Nijkeuter*, Exchange of Information and the Free Movement of Capital between Member States and Third Countries, *EC Tax Review* 2011, 232 (237 ff); *Spies*, The external dimension of the fundamental freedoms and taxation, in *Panayi/Haslehner/Traversa*, Research Handbook on European Union Taxation Law (2020) 563 (586).

2) Richtlinie 77/799/EWG des Rates vom 19. 12. 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern, *ABl L* 336 vom 27. 12. 1977, S 15.

3) Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. 2. 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, *ABl L* 64 vom 11. 3. 2011, S 1 (im Folgenden: DAC).

4) Vgl zu den Änderungen zB *Leitgeb*, Die neue Richtlinie über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung, *ÖStZ* 2011, 305 (305 ff); *Brodzka/Garuffi*, The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters, *ET* 2012, 394 (405); *Seer*, Exchange of information between Tax Authorities: Structures and Recent Developments, in *Jochum/Essers/Lang/Winkeljohann/Wiman*, Practical Problems in European and International Tax Law: Essays in honour of Manfred Mössner (2016) 453 (458); *Seer/Kargitta*, Exchange of information and cooperation in direct taxation, in *Panayi/Haslehner/Traversa*, *EU Taxation Law*, 489 (497).