Beschluss vom 24. November 2021, I B 44/21 (AdV)

Zur Frage einer (passiven) Entstrickung durch Umsetzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG: Zuordnung von Wirtschaftsgütern bei sog. personallosen Betriebsstätten

ECLI:DE:BFH:2021:BA.241121.IB44.21.0

BFH I. Senat

AO § 12, AStG § 1 Abs 5 S 2, AStG § 1 Abs 5 S 3, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 4 Abs 1 S 3, EStG § 4 Abs 1 S 4, FGO § 69, FGO § 129, EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 29. März 2021, Az: 1 V 1374/20

Leitsätze

1. § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG lässt sich bei summarischer Prüfung nicht entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereiches des § 1 AStG und insbesondere für die allgemeine Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. EStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre (entgegen BMF-Schreiben vom 22.12.2016, BStBl I 2017, 182, Rz 451).

2. Auch wenn der bisherigen Senatsrechtsprechung bei der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einer Betriebsstätte eine funktionsgetragene Betrachtungsweise zugrunde liegt, ist ihr jedenfalls nicht zu entnehmen, dass allein die Personalfunktion als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen ist (entgegen BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl I 2014, 1258, Tz. 2.2.4.1).

3. Bei Betriebsstätten ohne maßgebliche Personalfunktion ist eine nutzungsbezogene Zuordnung von materiellen Wirtschaftsgütern nicht ausgeschlossen (BMF-Schreiben vom 17.12.2019, BStBl I 2020, 84).

Tenor

Die Beschwerde des Antragsgegners gegen den Beschluss des Finanzgerichts des Saarlandes vom 30.03.2021 - 1 V 1374/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob bei der Antragstellerin und Beschwerdegegnerin (Antragstellerin) ein Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Jahr 2013 (Streitjahr/Erhebungszeitraum) geltenden Fassung (EStG) anzusetzen ist, weil bei einer personallosen Betriebsstätte Wirtschaftsgüter nicht mehr dieser, sondern ab dem 01.01.2013 aufgrund einer Zuordnung nach der sog. Personalfunktion vollständig der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen seien.

2 Die Antragstellerin ist eine KG, deren Kommanditanteile von der KS, einer KG dänischen Rechts, gehalten werden. Persönlich haftende Gesellschafterin der Antragstellerin ist die ApS, eine GmbH dänischen Rechts, Kommanditist eine natürliche Person. Die ApS ist nicht am Kapital der Antragstellerin beteiligt.

3 Die Antragstellerin betreibt seit dem Jahr 2011 auf einem gepachteten Grundstück im Inland Windenergieanlagen, den "Windpark ...". Sie verfügt weder in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) noch im Königreich Dänemark (Dänemark) über eigene Mitarbeiter. Die technische und kaufmännische Betriebsführung erfolgt durch zwei deutsche Service- bzw. Verwaltungsgesellschaften auf Grundlage von Betriebsführungs- und Serviceverträgen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr, der Gewerbesteuermessbetrag für den Erhebungszeitraum und der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31.12.2013 wurden zunächst erklärungsgemäß vom vormals zuständigen Finanzamt X auf ... € festgestellt bzw. festgesetzt. Die Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO).

4 Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) änderte unter dem 17.12.2019 die streitgegenständlichen Bescheide, stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit ... € fest und passte den Gewerbesteuermessbetrag sowie den vortragsfähigen Gewerbeverlust entsprechend an. Das FA ging dabei davon aus, dass aufgrund der Änderungen und Ergänzungen des § 1 Abs. 5 und 6 des Gesetzes über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) i.d.F. des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz) vom 26.06.2013 (BStBl I 2013, 1809, BStBl I 2013, 802) --AStG-- ab dem 01.01.2013 alle Vermögensgegenstände, Schulden und Geschäftsvorfälle abweichend von den Vorjahren erstmals der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen seien. Hierdurch sei das gesamte Vermögen der Antragstellerin steuerrechtlich "entstrickt" worden.

5 Über die hiergegen eingelegten Einsprüche ist noch nicht entschieden worden. Die zugleich beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA unter dem 21.01.2020 ab. Ob die Ablehnungsverfügung auch abgesandt wurde, ist den Akten nicht zu entnehmen. Unter dem 05.11.2020 änderte es die streitgegenständlichen Bescheide erneut und ging nunmehr von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € aus.

6 Am 27.11.2020 hat die Antragstellerin die AdV der angefochtenen Bescheide beantragt. Das Finanzgericht des Saarlandes (FG) hat mit Beschluss vom 30.03.2021 - 1 V 1374/20 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1122) die Vollziehung der Bescheide ausgesetzt und die Beschwerde zugelassen.

7 Mit der Beschwerde rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FA beantragt sinngemäß, den Beschluss des FG aufzuheben und den Antrag der Antragstellerin auf AdV als unbegründet zurückzuweisen.

8 Die Antragstellerin beantragt sinngemäß,
die Beschwerde des FA zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Beschwerde des FA ist zulässig, aber unbegründet.

10 1. Die Beschwerde gegen die Entscheidung des FG über die AdV nach § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist zulässig.

11 a) Sie ist statthaft, weil sie vom FG ausdrücklich zugelassen wurde (§ 128 Abs. 3 Satz 1 FGO).

12 b) Der Zulässigkeit der Beschwerde steht nicht entgegen, dass sie durch das FA nicht innerhalb der Frist des § 129 Abs. 1 FGO begründet worden ist.

13 Die Beschwerdeschrift wurde am 13.04.2021 und damit innerhalb der zweiwöchigen Frist des § 129 Abs. 1 FGO eingelegt. Sie enthält einen bestimmten Antrag und bezeichnet auch die angefochtene Entscheidung. Dass die Beschwerdebegründungsschrift erst am 01.06.2021 beim FG einging, berührt das Verfahren nicht. Denn aus § 129 FGO ergibt sich nicht die Verpflichtung, die Beschwerde zu begründen und die Begründungsschrift innerhalb einer bestimmten Frist dem Gericht einzureichen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.04.1968 - VI B 47/67, BFHE 92, 469, BStBl II 1968, 608). Es reicht aus, dass das Begehren des Beschwerdeführers aufgrund der Antragstellung und der Begründung des Antrags auf AdV im finanzgerichtlichen Verfahren hinreichend deutlich erkennbar ist (BFH-Beschluss vom 12.01.2021 - II B 61/19, BFH/NV 2021, 529). Entsprechendes gilt, wenn --wie im Streitfall-- das Begehren des FA als Beschwerdeführer aus der Antragstellung im Beschwerdeverfahren sowie aus dem Vorbringen in der Vorinstanz hervorgeht.

14 2. Die Beschwerde des FA ist jedoch unbegründet. Es bestehen --wie vom FG zutreffend angenommen-- ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide vom 05.11.2020.

15 a) Nach § 69 Abs. 3 Satz 1, Abs. 2 Satz 2 FGO ist die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes ganz oder

teilweise auszusetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung seit BFH-Beschluss vom 10.02.1967 - III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; zuletzt Senatsbeschlüsse vom 18.05.2021 - I B 75/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1489, und I B 76/20 (AdV), BFH/NV 2021, 1491). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 07.09.2011 - I B 157/10, BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12, m.w.N.). Zur Gewährung der AdV ist es nicht erforderlich, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe im Sinne einer Erfolgswahrscheinlichkeit überwiegen (Senatsbeschluss in BFHE 235, 215, BStBl II 2012, 590, Rz 12).

16 b) Nach dieser Maßgabe ergeben sich ernstliche Zweifel, ob das FA zu Recht einen Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG gesondert festgestellt und in die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags bzw. Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes mit einbezogen hat.

17 aa) Gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG --für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der im Erhebungszeitraum geltenden Fassung-- ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG sind Entnahmen alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder "für andere betriebsfremde Zwecke" im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. Nach § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG steht einer Entnahme "für betriebsfremde Zwecke" der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich. Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere dann vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist (§ 4 Abs. 1 Satz 4 EStG).

18 bb) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass es sich bei dem "Windpark ..." um eine inländische Betriebsstätte i.S. von § 12 Satz 1 AO handelt, auch wenn er im Inland über kein eigenes Personal verfügt. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Ausführungen.

19 cc) Ebenfalls zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Wirtschaftsgüter des Windparks bis zum 31.12.2012 der Betriebsstätte im Inland und nicht der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzurechnen waren. Hierfür reicht ein ganz überwiegender Veranlassungszusammenhang der Wirtschaftsgüter der Windenergieanlage mit der Produktion und dem Vertrieb von Strom aus. Der im Streitfall einschlägige § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG fordert keine tatsächliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu der im Inland gelegenen Betriebsstätte (vgl. Senatsurteil vom 12.06.2013 - I R 47/12, BFHE 242, 107, BStBl II 2014, 770, sowie Senatsurteil vom 08.09.2010 - I R 74/09, BFHE 231, 84, BStBl II 2014, 788). Es bedarf insoweit (nur) einer wirtschaftlichen Veranlassung und der daraus abgeleiteten Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu der Betriebsstätte. Die Zuordnungsmaßstäbe richten sich nach allgemeinen Verursachungs- und Veranlassungsgesichtspunkten. Maßstab ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zu der in der einzelnen Betriebsstätte entfalteten betrieblichen Tätigkeit (vgl. z.B. Senatsurteil vom 29.11.2017 - I R 58/15, BFHE 260, 209, m.w.N.).

20 dd) Dass sich an dieser Zuordnung (s. cc) durch die Umsetzung des sog. "Authorised OECD Approach" (AOA) in § 1 Abs. 5 und 6 AStG ab dem 01.01.2013 etwas geändert hat, ist zweifelhaft (s.a. Mychajluk, EFG 2021, 1127; Möller, Deutsches Steuerrecht kurzgefasst 2021, 239).

21 aaa) Um die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, ordnet § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG "in einem ersten Schritt" an, dass neben Chancen und Risiken sowie einem angemessenen Eigenkapital die Funktionen des Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen) sowie die Vermögenswerte des Unternehmens, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt, der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Die Finanzverwaltung versteht die gesetzliche Regelung dahin, dass ausgehend von den in der Betriebsstätte ausgeübten Personalfunktionen die Vermögenswerte des Unternehmens zu bestimmen sind, die der Betriebsstätte zuzuordnen sind (vgl. die sog. Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung --VWG BsGa--, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 22.12.2016, BStBl I 2017, 182, Rz 444).

Würden in der Betriebsstätte keine Personalfunktionen ausgeübt, weil diese --wie im Streitfall-- "personallos" betrieben werde, seien dieser auch keine Vermögenswerte zuzuordnen.

22 Auf den Streitfall bezogen bedeutet dies nach Auffassung des FA, dass die bisher der inländischen Betriebsstätte zugeordneten Windenergieanlagen ab dem 01.01.2013 der Betriebsstätte der Gesellschafterin der Antragstellerin in Dänemark zuzuordnen sind. Aufgrund dieser (neuen) Zuordnung der Windenergieanlage komme es zu einer Überführung der Vermögenswerte. Folglich sei gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG von einer Entnahme "für betriebsfremde Zwecke" i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG auszugehen, die mit dem gemeinen Wert der entnommenen Wirtschaftsgüter anzusetzen sei (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG).

23 bbb) Ob § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG eine entsprechende Rechtsfolge begründen kann, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden worden und wird zwischen Finanzverwaltung und dem Schrifttum uneinheitlich beantwortet. Dies reicht bereits für ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Festsetzung/Feststellungen aus.

24 Soweit sich das FA für seine Auffassung auf Rz 451 VWG BsGa beruft, wonach im Fall einer Zuordnungsänderung ggf. eine Entstrickung ausgelöst werden kann, wird dem im Schrifttum entgegengehalten, dass die Entstrickungsvorschriften eine Zuordnung nach Personalfunktionen nicht kennen (vgl. Ditz in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2. Aufl., Rz 6.134). Die allgemeine Entstrickungsregelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG und die Neuregelung in § 1 Abs. 5 AStG stünden in ihrem "tatbestandlich-systematischen Ausgangspunkt" wie in ihren Rechtswirkungen "unverbunden" nebeneinander; § 1 Abs. 5 AStG sei als Einkünftekorrekturvorschrift zu qualifizieren, die allgemeine Entstrickungsregelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG hingegen als allgemeine Gewinnermittlungsvorschrift (Gosch in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918-2018, Festschrift für den Bundesfinanzhof, 2018, S. 1027, 1041; Ditz, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2013, 261).

25 Der Senat teilt bei summarischer Prüfung diese Sichtweise. § 1 Abs. 5 AStG steht im unmittelbaren Kontext zu dessen Abs. 1 und knüpft damit tatbestandlich an eine Einkünfteminderung an, die durch eine Vereinbarung nicht fremdvergleichsgerechter Bedingungen (Verrechnungspreise) entsteht (vgl. Gosch in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], a.a.O., S. 1027, 1035 f.). Dem Wortlaut des § 1 Abs. 5 AStG und insbesondere dessen Satz 3 lässt sich nicht entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des § 1 AStG und insbesondere für die allgemeine Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. EStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre. Eine entsprechende "Ausstrahlwirkung" kann in § 1 Abs. 5 AStG auch nicht hineingelesen werden. Hierfür spricht auch die systematische Stellung der Vorschrift im AStG.

26 Soweit die Finanzverwaltung in Tz. 2.2.4.1 des BMF-Schreibens zur Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften vom 26.09.2014 (BStBl I 2014, 1258) davon ausgeht, dass hinsichtlich der Zuordnung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft die Grundsätze des § 1 Abs. 5 AStG "in Grundzügen" mit der Rechtsprechung des BFH zum funktionalen Zusammenhang übereinstimmen, bestehen bereits Zweifel, ob im Rahmen einer solchen Betrachtungsweise allein auf eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach "Personalfunktionen" abzustellen wäre. Der bisherigen Rechtsprechung des Senats hierzu mag eine funktionsgetragene Betrachtungsweise zugrunde liegen, ihr ist aber jedenfalls nicht zu entnehmen, dass allein die Personalfunktion als maßgebender Zuordnungsparameter anzusehen wäre (vgl. hierzu Gosch in Drüen/Hey/Mellinghoff [Hrsg.], a.a.O., S. 1027, 1038; Ditz, ISR 2013, 261).

27 Selbst wenn man unter Verweis auf § 1 Abs. 5 AStG maßgebend auf eine Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der "Personalfunktion" abstellen würde, bestehen Zweifel, ob im Streitfall die Windenergieanlagen der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen wären, weil nur dort Personalfunktionen ausgeübt werden. Denn es ist fraglich, ob § 1 Abs. 5 Satz 3 AStG dahin auszulegen ist, dass die maßgebende Personalfunktion ausschließlich durch Personal ausgeübt werden kann, das bei dem Unternehmen als (eigene) Arbeitnehmer angestellt ist. In der Literatur wird jedenfalls angezweifelt, dass das in einer Funktion für das Unternehmen tätige Personal mit diesem arbeitsvertraglich verbunden sein muss. Dem Wortlaut der Norm lasse sich ein Ausschluss von Personal, das durch Arbeitnehmerüberlassungsvertrag oder Dienstleistungsvertrag in dieser Funktion tätig werde, nicht entnehmen (Andresen in Wassermeyer/Andresen/Ditz, a.a.O., Rz 4.70). Damit würde im Streitfall das Personal der deutschen Service- bzw. Verwaltungsgesellschaften, das auf der Grundlage von Betriebsführungs- und Serviceverträgen die technische und die kaufmännische Betriebsführung der Windenergieanlagen übernimmt, für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern eine Funktion in der inländischen Betriebsstätte ausüben. Mithin wäre dort von einer Personalfunktion auszugehen. Soweit dazu § 2 Abs. 3 und 4 der Verordnung zur Anwendung des

Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung --BsGaV--) ausdrücklich regelt, dass nur "eigenes" Personal eine entsprechende Personalfunktion ausüben kann und eigenes Personal nur dann anzunehmen sei, wenn es aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen oder arbeitsvertraglichen Vereinbarung mit dem Unternehmen für das Unternehmen tätig wird, weist der Senat darauf hin, dass die Regelungen der BsGaV gemäß § 40 BsGaV erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen --und damit nicht für das Streitjahr-- zur Anwendung kommen. Soweit die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die Regelungen der BsGaV für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2012, aber vor dem 01.01.2015, beginnen, herangezogen werden können, weist der Senat zudem darauf hin, dass das Gesetz nicht das für eine Einschränkung adäquate Tatbestandsmerkmal "eigenes (Personal)" verwendet.

28 Schließlich hat der Senat Zweifel, ob unter der Geltung des § 1 Abs. 5 AStG die Grundsätze zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der Personalfunktion bei sog. personallosen Betriebsstätten überhaupt anwendbar sind. In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass das Prinzip der Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der Personalfunktion bei solchen Betriebsstätten dazu führen würde, dass ausgerechnet die Wirtschaftsgüter, die die personallose Betriebsstätte begründen, der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen wären (vgl. Leonhardt/Tcherveniachki in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz 2939.7; Ditz/Tcherveniachki, ISR 2020, 145). Es wird deshalb für notwendig erachtet, dass bei personallosen Betriebsstätten --abweichend von der Zuordnung nach der maßgeblichen Personalfunktion-- diesen jedenfalls die Wirtschaftsgüter zugerechnet werden müssen, die sie begründen und die letztlich der dort ausgeübten Unternehmensfunktion dienen (Ditz/Tcherveniachki, ISR 2020, 145; Andresen in Wassermeyer/Andresen/Ditz, a.a.O., Rz 11.33; Melhem/Dembrowski, Internationales Steuerrecht 2015, 912). Dies kann möglicherweise auf § 1 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 AStG gestützt werden, da insoweit "die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen ... eine andere Behandlung (erfordert)". Die Finanzverwaltung scheint jedenfalls für den Fall einer Betriebsstätte ohne maßgebliche Personalfunktion unter Hinweis auf Tz. 75 des Berichts über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten der OECD vom 22.07.2010 (abrufbar unter www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/attributes-of-profits-permanent-establishments-german.pdf), wonach bei Betriebsstätten ohne maßgebliche Personalfunktion die Nutzung als Grundlage für die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums von materiellen Wirtschaftsgütern dienen soll, von einer "anderen" Zuordnung von Wirtschaftsgütern auszugehen (vgl. VwG BsGa Rz 6a, neu eingefügt durch BMF-Schreiben vom 17.12.2019, BStBl I 2020, 84; hierzu Leonhardt/Tcherveniachki in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 1 AStG Rz 2939.1 ff.; Ditz/Tcherveniachki, ISR 2020, 145), was angesichts des nicht eindeutigen Gesetzeswortlauts ("Zugehörigkeit ... zum Unternehmen") aber wiederum nicht unzweifelhaft ist.

29 ee) Auf dieser Grundlage ist im anhängigen Verfahren nicht mehr der weiteren Frage nachzugehen, ob der Tatbestand der genannten Entstrickungsregelungen auch zur Anwendung kommt, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands durch rein staatliches Handeln (hier: eine gesetzliche Regelung) ausgeschlossen oder eingeschränkt wird (sog. passive Entstrickung; vgl. zur Problematik Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 230).

30 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de