Downloaded from Blogs on 18.11.2026 05:33h

By PwC Deutschland | 01. Dezember 2022

Update: Entstrickungsbesteuerung bei inländischem Windpark einer dänischen KG ohne eigenes Personal

Laut einem Beschluss des Finanzgerichts Saarland in einem Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung bestehen ernstliche Zweifel daran, dass es aufgrund der Umsetzung des Authorized OECD Approach (AOA) in dem durch das AmtshilfeRLUmsG mit Wirkung zum 1.1.2013 neu gefassten § 1 Abs. 4 bis 6 Außensteuergesetz (AStG) zu einer (passiven) Entstrickung kommt, da Wirtschaftsgüter die bisher einem personallosen Windpark zuzuordnen waren, nach Auffassung der Finanzverwaltung nunmehr der dänischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen sind.

Downloaded from Blogs on 18.11.2026 05:33h

Hintergrund und Sachverhalt

§ 4 Abs. 1 Satz 3 Einkommensteuergesetz (EStG) stellt 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 Satz 4 EStG liegt ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.

Antragstellerin ist eine KG, deren Kommanditistin wiederum eine dänische Kommanditgesellschaft ist. Persönlich haftende Gesellschafterin beider Kommanditgesellschaften ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung dänischen Rechts. Die KG betreibt seit 2011 auf gepachtetem Grund und Boden Windenergieanlagen. Sie 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 des Jahres 2013 davon aus, dass aufgrund der Änderungen und Ergänzungen des § 1 Abs. 4 bis 6 AStG im Zuge des *AmtshilfeRLUmsG* alle Vermögensgegenstände, Schulden und Geschäftsvorfälle abweichend von den Vorjahren erstmals der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen seien. Dies habe dazu geführt, dass das gesamte Vermögen der KG steuerlich entstrickt worden sei und der laufende Verlust nicht mehr berücksichtigt werden könne.

Entscheidung (Beschluss)

Nach Ansicht des Finanzgerichts ist es bei summarischer Betrachtung ernstlich zweifelhaft, ob die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte seit der Neufassung/-einführung der Abs. 4 bis 6 in § 1 AStG der Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Dänemark zuzuordnen sind. Es sei zudem ernstlich zweifelhaft, so die Richter weiter, ob sich durch die Neufassung des § 1 Abs. 4 und 5 AStG an der bis zum 31.12.2012 vorzunehmenden Zuordnung nach dem Veranlassungsprinzip etwas geändert hat und eine Entstrickung mit der erst nach dem 31.12.2014 anwendbaren BsGaV (*Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung*) überhaupt begründet werden kann.

Zudem bestehen ernstliche Zweifel daran, ob es auch im Rahmen der allgemeinen Gewinnermittlungs- und Zuordnungsvorschriften nach § 4 Abs. 1 EStG auf die maßgebliche Personalfunktion ankommen soll. Ob der Gesetzgeber mit der Änderung des § 1 Abs. 4 bis 6 AStG zugleich auch eine Zuordnungsregelung für § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG schaffen wollte, bleibe unklar.

Auch wenn man in § 1 Abs. 5 Satz 2 ff. AStG eine auch für Zwecke der Entstrickungsvorschriften geltende Zuordnungsnorm sehen wollte, ist für die Richter bei summarischer Prüfung ernstlich zweifelhaft, ob die Grundsätze zur Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der Personalfunktion bei personallosen Betriebsstätten überhaupt anwendbar sind. Das Prinzip der Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach der

Downloaded from Blogs on 18.11.2026 05:33h

Personalfunktion führe gerade bei solchen Betriebsstätten dazu, dass ausgerechnet die Wirtschaftsgüter, welche die personallose Betriebsstätte begründen, der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen wären.

Selbst wenn die Wirtschaftsgüter der Betriebsstätte aufgrund der Gesetzesänderung in § 1 AStG der ausländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen wären, ist ernstlich zweifelhaft, ob § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG zur Anwendung kommen, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands durch rein staatliches Handeln ausgeschlossen oder eingeschränkt wird (sog. passive Entstrickung). Eine Gesetzesänderung begründe zudem nach allgemeiner Meinung jedenfalls keine Geschäftsbeziehung i.S.v § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG.

Sollte § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auf Fälle wie den vorliegenden anwendbar sein, bleibe weiterhin ernstlich zweifelhaft, ob § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, denn nach Auffassung des BFH 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.

Update (01. Dezember 2022)

Die Entscheidung ist laut LEXinform rechtskräftig. Die eingelegte Beschwerde wurde vom BFH als unbegründet zurückgewiesen durch Beschluss I B 44/21 vom 24. November 2021.

Fundstelle

Finanzgericht des Saarlandes, Beschluss vom 30. März 2021 (1 V 1374/20); rkr.

Schlagwörter

Betriebsstättengewinnaufteilung, Entstrickungsbesteuerung, Körperschaftsteuerrecht, personallose Betriebsstätte