

TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 18. Dezember 2024 entschied der Bundesfinanzhof (BFH) in zwei Urteilen (I R 45/22 und I R 49/23) zur Betriebsstättengewinnabgrenzung (vorgehend FG Nürnberg vom 27. September 2022, 1 K 1595/20 und FG München vom 10. Juli 2023, 7 K 1938/22). Konkret wurde festgestellt, dass es sich bei § 1 Abs. 5 AStG um eine reine Einkünftekorrekturnorm und keine eigenständige Regelung zur Betriebsstättengewinnermittlung handelt.

1. Hintergrund

In beiden Urteilsachverhalten hatten die deutschen Betriebsstätten eines jeweils ungarischen Unternehmens mit ihren Tätigkeiten (Fleischerlegung - I R 49/23, Montagearbeiten - I R 45/22) keine Gewinne erzielen können. Dabei waren die inländischen Betriebsstätten für die gesamte Leistungserbringung selbst verantwortlich und führten eine eigenständige Gewinnermittlung durch (Umsatzerlöse für die an fremde dritte Kunden erbrachten Leistungen, eigener Personalaufwand, eigene sonstige betriebliche Aufwendungen), die in einem Verlust mündete. Leistungsbeziehungen zwischen dem ungarischen Stammhaus und ihrer jeweiligen deutschen Betriebsstätte gab es jedoch keine bzw. beschränkten diese sich auf unentgeltlich vom ungarischen Stammhaus erbrachte Unterstützungsdienstleistungen.



Die Finanzverwaltung setzte jedoch mit der Argumentation, dass die inländischen Betriebsstätten „Routinetätigkeiten“ ausgeführt hätten, eine kostenorientierte Verrechnungspreismethode für die Gesamttätigkeit der deutschen Betriebsstätten an und besteuerte einen fiktiven Gewinn. Hierbei stützte sie sich auf die allgemeinen Regelungen des § 16 BsGAV bzw. im Montagefall auf die Spezialregelung des § 32 Abs. 1 Satz 2 der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung („BsGAV“), wonach bei Tätigkeiten einer Bau- und Montagebetriebsstätte widerlegbar von einer Dienstleistungserbringung auszugehen ist, die im Regelfall nach der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten sei.

2. Urteil des Gerichts

Nach Ansicht des BFH hat die Finanzverwaltung jedoch die inländischen Einkünfte der in Deutschland belegenen Betriebsstätten zu Unrecht unter Hinweis auf § 1 Abs. 5 AStG neu ermittelt und der Besteuerung zugrunde gelegt. Denn im Streitfall sei § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG in Verbindung mit § 16 BsGAV bzw. § 32 Abs. 1 Satz 2 BsGAV keine ausreichende Rechtsgrundlage dafür, die von der Klägerin vorgenommene veranlassungsbezogene Gewinnermittlung vollständig zu verwerfen und an ihre Stelle ausschließlich eine „Gewinnermittlung“ auf Basis der sogenannten Kostenaufschlagsmethode für die beschränkte Steuerpflicht zu setzen.

Dies lasse sich dem Wortlaut des § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG entnehmen, wonach die Absätze 1, 3 und 4 über die „Berichtigung von Einkünften“ entsprechend anzuwenden seien, so dass es sich bei § 1 Abs. 5 AStG um eine Einkünftekorrekturnorm und gerade nicht um eine systematisch dem Regelungsbereich der §§ 4 ff. EStG zuzuordnenden eigenständigen Regelung zur Betriebsstättengewinnermittlung handele. Insoweit hält der BFH an seinen Grundsätzen im AdV-Beschluss vom 24. November 2021 (I B 44/21) fest. Bereits darin hat der Senat darauf verwiesen, dass § 1 Abs. 5 AStG im unmittelbaren Kontext zu dessen Absatz 1 stehe und

damit tatbestandlich an eine Einkünfterminderung anknüpfe, die durch eine Vereinbarung nicht fremdvergleichsgerechter Bedingungen entstehe. Insbesondere lasse sich dem Wortlaut des § 1 Abs. 5 AStG nicht entnehmen, dass außerhalb des Anwendungsbereichs des § 1 AStG und für die allgemeine Gewinnermittlung nach §§ 4 ff. EStG eine Veranlassungsprüfung (allein) nach den in den jeweiligen Unternehmensteilen ausgeübten Personalfunktionen vorzunehmen wäre. Gegen eine solche „Ausstrahlwirkung“ spreche auch die systematische Stellung der Vorschrift im Außensteuergesetz. Es handele sich bei § 1 Abs. 5 AStG somit gerade nicht um eine Generalvorschrift, nach der bei Bestehen inländischer und ausländischer Betriebsstätten stets eine (Neu-)Aufteilung des Gewinns nach den dort beschriebenen Grundsätzen zu erfolgen habe. Vielmehr könne eine außerbilanzielle Korrektur nur stattfinden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse von den gegenüber fremden Dritten zu erwartenden fiktiven Bedingungen zu Lasten der inländischen Besteuerung abweichen (so auch FG Düsseldorf vom 12. Mai 2023, 3 K 70/18 F, Revision anhängig unter dem Az. I R 38/23).

Weiterhin verlange § 1 Abs. 5 Satz 1 AStG, dass bezogen auf eine (anzunehmende schuldrechtliche) Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 AStG die Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Da in den Urteils Sachverhalten keine (fremdunüblich vergüteten) Leistungsbeziehungen zwischen Ungarn und Deutschland festgestellt werden konnten, dürfe § 1 Abs. 5 AStG mithin nicht zur Anwendung kommen. Mangels Transaktion fehle es somit an einer Verrechnungspreisrelevanz.

Aus dem oben genannten folge auch, dass weder eine Verrechnungspreisdokumentation für „anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen“ im Sinne des § 1 Abs. 4 Nummer 2 AStG noch eine Hilfs- und Nebenrechnung nach § 3 BsGäv vorzulegen war. Zudem musste keine Entscheidung getroffen werden, ob der streitgegenständlichen Korrektur gegebenenfalls § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG entgegenstehe, soweit dort unter bestimmten Voraussetzungen von einem Vorrang des Doppelbesteuerungsabkommens ausgegangen wird (sog. „Schrankenwirkung des DBA“).

3. Fazit und Implikationen

Die Urteile bestätigen die vorangegangene Rechtsprechung zum § 1 Abs. 5 AStG (BFH vom 24. November 2021, I B 44/21; FG Düsseldorf vom 12. Mai 2023, 3 K 70/18 F; FG München vom 10. Juli 2023, 7 K 1938/22; FG Nürnberg vom 27. September 2022, 1 K 1595/20) und zeigen klar die Schwachstellen der gesetzgeberischen Umsetzung des sogenannten „Authorized OECD Approach“ (kurz: AOA) in nationales Recht auf. Statt in einer Einkünfterkorrekturvorschrift hätte dieser systematisch in einer Einkünftermittlungsvorschrift verankert werden müssen. Diese Schlussfolgerung zieht einige Folgefragen von grundlegender Bedeutung nach sich:

- Fraglich ist in diesem Kontext beispielsweise die Zulässigkeit der Verpflichtung zur Erstellung einer Hilfs- und Nebenrechnung nach § 3 BsGäv. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist mittels der Hilfs- und Nebenrechnung das in der Steuererklärung zu deklarierende Einkommen der Betriebsstätte unter Berücksichtigung der deutschen Auslegung des AOA zu ermitteln. Rechtlich ist die BsGäv indes als Konkretisierung des § 1 Abs. 5 AStG ausgestaltet, der nur eine Einkünfterkorrekturnorm darstellt.
- Welche Bedeutung kommt § 9 BsGäv (Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus Außentransaktionen) nach den Grundsätzen der Rechtsprechung noch zu? Bereits die Vorinstanz (FG Nürnberg vom 27. September 2022, 1 K 1595/20) hat festgestellt, dass es sich bei der Zuordnung der Umsätze aus an fremde Dritte erbrachten Werkvertragsleistungen um keine

Verrechnungspreisproblematik handelt, die einer Korrektur nach § 1 Abs. 5 AStG unterliegen könne, da es sich um keine eigenständige Regelung zur Betriebsstättengewinnermittlung handele.

- Können sich aus dem Urteil unter Umständen auch Implikationen für die Gewinnabgrenzung zwischen rechtlich eigenständigen Einheiten ergeben? Teilweise ist in Betriebsprüfungen zu beobachten, dass seitens der Finanzverwaltung Geschäftsvorfälle fingiert werden. Neben Beweislastfragen und der Frage, ob § 1 Abs. 4 Nr. 1 AStG auch fingierte Geschäftsvorfälle umfassen kann, ist hier ebenfalls der Einkünftekorrekturcharakter von § 1 AStG zu beachten. Nach unserer Auffassung sollten die Hürden für eine Fiktion von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen eher noch größer sein als im Betriebsstättenkontext, da die Parteien ihren Willen durch rechtlich verbindliche Vereinbarungen niederlegen können. Insoweit könnte das Urteil betroffenen Steuerpflichtigen unter Umständen auch in derartigen Konstellationen helfen.

Auch wenn die jüngste Rechtsprechung zur Betriebsstättengewinnabgrenzung unseres Erachtens positiv zu werten ist, verbleiben somit nach wie vor Unsicherheiten – insbesondere zur Reichweite der BsGaV bzw. deren Verhältnis zum § 1 Abs. 5 AStG – die im Wesentlichen auf die rechtssystematisch fehlerhafte Implementierung des AOA in einer Einkünftekorrekturvorschrift zurückzuführen sind. Die weitere Rechtsentwicklung kann daher mit Spannung beobachtet werden. Aktuell ist ein weiteres Verfahren zu ähnlich gelagerten Fragestellungen beim BFH unter dem Az. I R 38/23 (Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 12. Mai 2023, 3 K 70/18 F) anhängig, dessen Entscheidung im nächsten Jahr erwartet wird.