



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 6820-

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 17. Dezember 2019

BETREFF **Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog. funktionslose Betriebsstätten)**

GZ **IV B 5 - S 1341/19/10010 :003**

DOK **2019/1018207**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung - VWG BsGa in der Fassung vom 22.12.2016 (BMF IV B 5 - S 1341/12/10001-03; BStBl I 2017 S. 182) um die nachfolgend aufgeführte Textziffer 6a (Neu) ergänzt:

„Im Fall einer Betriebsstätte ohne maßgebliche Personalfunktion (z. B. Wind-, Solarkraftanlagen usw.) kann die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen ebenfalls eine andere Behandlung erfordern. Für die Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern und der

Gewinnaufteilung können die Grundsätze der Textziffern 66¹ und 75² des Berichtes über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten der OECD vom 22. Juli 2010³ angewandt werden.“

¹ Ein interessanter Fall kann sich im Bereich des E-Commerce unter Bedingungen ergeben, bei denen anerkannt ist, dass der Standort eines Servers an sich bereits als Betriebsstätte gilt, da an diesem Standort Funktionen ohne Personal wahrgenommen werden können. Es sind jedoch dieselben Grundsätze anzuwenden, und bei der Funktionsanalyse wird ermittelt, welche automatisierten Funktionen von der Server-Betriebsstätte wahrgenommen werden sowie welche Vermögenswerte eingesetzt und welche Risiken übernommen werden. Der Diskussionsentwurf der Business Profits Technical Advisory Group mit dem Titel „Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions“ von 2001 wie auch der 2004 fertiggestellte Abschlussbericht dieser Arbeitsgruppe mit dem Titel „Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?“ kamen zu dem Schluss, dass der Automatisierungsaspekt der Funktionen bedeutet, dass es sich bei den der Betriebsstätte zugerechneten Vermögenswerten und zugeordneten Risiken wahrscheinlich nur um diejenigen handelt, die direkt mit der Server-Hardware verbunden sind. Da eine Server-Betriebsstätte angesichts des Fehlens von für das Unternehmen tätigem Personal keine für die Zurechnung des Eigentums an Wirtschaftsgütern oder Vermögenswerten und/oder die Zuordnung von Risiken wesentlichen Personalfunktionen wahrnimmt, könnten dieser Betriebsstätte im Rahmen des AOA tatsächlich keine Vermögenswerte oder Risiken zugeordnet werden, was die Schlussfolgerung bestätigt, dass einer solchen Betriebsstätte nur ein geringer bzw. gar kein Gewinn zugerechnet würde.

² Bei den Beratungen der OECD-Mitgliedstaaten über die Zuordnung materieller Wirtschaftsgüter im Gesamtunternehmen wurden unterschiedliche Auffassungen zum Ausdruck gebracht. An einem Ende des Spektrums der geäußerten Ansichten wurde befürwortet, auf materielle Wirtschaftsgüter die in Abschnitt B-3 Tz. 3 (i) dargelegten allgemeinen Grundsätze anzuwenden, d. h. materielle Wirtschaftsgüter auf der Basis einer Bestimmung der für das wirtschaftliche Eigentum an den besagten Gütern relevanten wesentlichen Personalfunktionen mittels einer Funktions- und Sachverhaltsanalyse des jeweiligen Falls zuzuordnen. Am anderen Ende des Spektrums wurde die Ansicht vertreten, dass der Ort der Nutzung der materiellen Wirtschaftsgüter das einzige Kriterium sein solle, um sie einer Betriebsstätte zuzuordnen, vor allem in den Fällen, in denen eine feste Geschäftseinrichtung (Artikel 5 Absatz 1) gerade wegen des Vorhandenseins dieser materiellen Wirtschaftsgüter im Betriebsstättenstaat existiere. Nach Erörterung der praktischen Auswirkungen jeder dieser beiden Optionen zogen die OECD-Mitgliedstaaten den Schluss, dass sie in der Praxis in den meisten Fällen mit beiden Optionen zu denselben bzw. nicht wesentlich unterschiedlichen Ergebnissen gelangen dürften, d. h.:

- Wenn eine Betriebsstätte als wirtschaftlicher Eigentümer des materiellen Wirtschaftsguts behandelt wird, hat sie in der Regel Anspruch auf Steuerabzüge auf Grund von Wertminderung (im Fall abschreibbarer Güter) und Zinszahlungen (im Fall ganz oder teilweise durch Schuldenaufnahme finanzierter Güter).
- Wenn eine Betriebsstätte wie der Mieter/Pächter eines materiellen Wirtschaftsguts behandelt wird, hat sie in der Regel Anspruch auf bestimmte Abzüge, z. B. für Mietzahlungen.

Die während der wirtschaftlichen Lebensdauer des Vermögenswerts gewährten Abzüge dürften zwar in der Praxis in beiden Fällen nicht wesentlich voneinander abweichen, doch können natürlich beide Fälle in einem bestimmten Jahr oder über mehrere Jahre hinweg zu recht unterschiedlichen Gewinnzurechnungen führen. Auf Grund dieser Tatsache herrschte unter den OECD-Mitgliedstaaten allgemeines Einvernehmen darüber, 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.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

³ Englischer Titel: „Report on the attribution of profits to permanent establishments, 22 July 2010”