



### **Session 7:**

Betriebsstätten – Gewinnabgrenzung Quo Vadis: Herausforderungen durch standortunabhängige Unternehmenspräsenz

*WIN Conference 2026*  
*Tax in Action*



# Podium



**Stefan Greil**  
Finanzverwaltung: BMF



**Birgit Köhler**  
Partnerin Financial Services Tax  
Deloitte GmbH, München



**Constanze Schneider**  
Director, Head of Tax  
Linde GmbH, Linde Engineering



**Ilka Heublein**  
Partnerin  
Peters Schönberger & Partner  
  
Moderatorin

Berichterstatterin: Dr. Beate Wohlfahrt; Rödl & Partner

# Agenda

1. Standortunabhängige Unternehmenspräsenz
2. OECD und Deutschland – der rechtliche Rahmen
3. Spannungsfelder und Qualifikationskonflikte
4. Aktuelle Rechtsprechung und resultierende Herausforderungen
5. Konfliktlösungsmöglichkeiten
6. Reporting – Aufgaben: CBCR und Mindeststeuer
7. Fazit



# Standortunabhängige Unternehmenspräsenz



# Standortunabhängige Unternehmenspräsenz



- Dauerhafte Remote – Tätigkeit im Ausland
- Teilweise mit Entscheidungsbefugnissen

- IT – Infrastruktur als Kern der Wertschöpfung
- Plattform- und Datenverarbeitung im Ausland



Arbeit und Wertschöpfung lösen sich vom “klassischen Standort” und finden nicht nur dort statt, wo Schlüsselpersonen und Geschäftsführung sitzen

Funktionen, Vermögensgegenstände und Risiken sind auf mehrere Staaten verteilt

Präsenz beschränkt sich häufig auf technische oder logistische Einrichtungen ohne eigenes Personal (ohne “people function”)



- Lager, Fulfillment, Rechenzentren
- wesentliche Geschäftsprozesse ohne eigenes Personal

§ Wann entsteht eine Betriebsstätte – und wo liegt der Gewinn?

## OECD und Deutschland: Der rechtliche Rahmen



# OECD – Rahmen: Authorised OECD Approach (AOA)

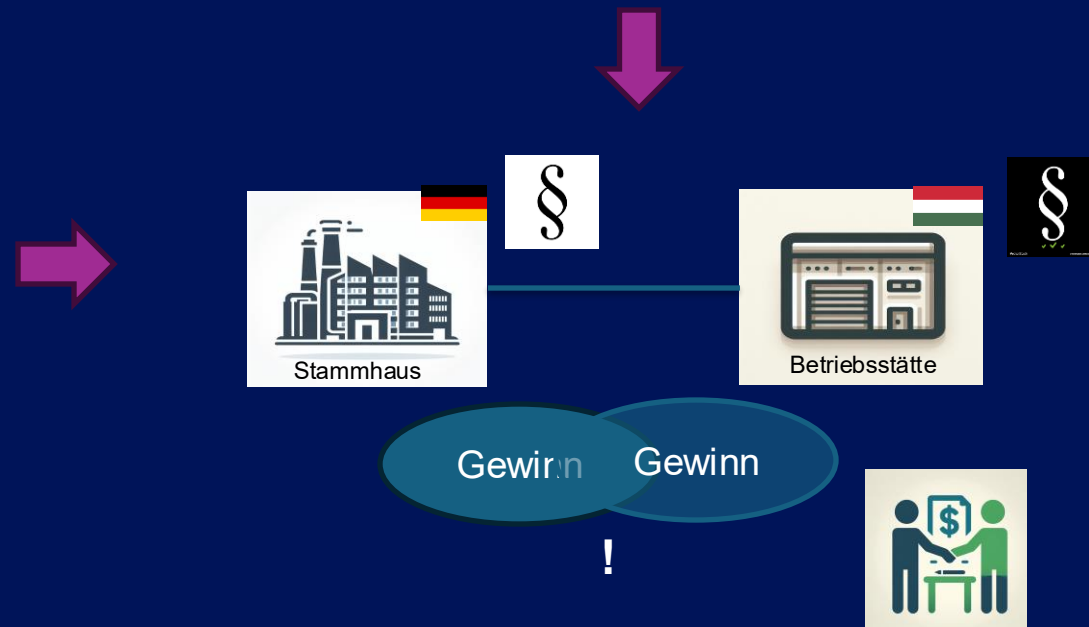
## Kernidee des AOA:



- Behandlung zivilrechtlich unselbständiger Unternehmensteile (Betriebsstätte) wie fiktiv eigenständige Unternehmen
- interne “Dealings” zwischen Stammhaus und BS
- Zuordnung dieser innerunternehmerischen Transaktionen nach
  - Funktionen (significant people functions)
  - Risiken
  - Vermögenswerten (inklusive Eigenkapital)
- Verankert in Art. 7 Abs. 2 OECD – MA
- Konkretisiert im PE Report 08/2010

## Internationale Umsetzung:

- Keine einheitliche Umsetzung im deutschen DBA-Netz (10 DBA DE mit AOA)
- Unterschiedliche Interpretation der Staaten
- Spielräume durch PE Report eingeräumt



# OECD Regelung Art. 7 MA vor 2010: Veranlassungsprinzip/ Relevant Business Approach

## *Grundsatz der eingeschränkten Selbständigkeit der Betriebsstätte:*

Zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist das Ergebnis des Unternehmens unter Beachtung des Dealing at arm's length Prinzips aufzuteilen.

- **Gewinnzuordnung:** Zurechnung des Gewinns, den die Betriebsstätte erzielt hätte, wenn sie ein selbständiges, unabhängiges Unternehmen wäre
  - **Aufwandszuordnung:** Aufwendungen, die für Zwecke der Betriebsstätte entstanden sind, einschließlich eines angemessenen Teils der allgemeinen Verwaltungskosten unabhängig vom Ort der Entstehung (indirekte Zuordnung)
  - **Zuordnung von Wirtschaftsgütern:** nach der überwiegenden Nutzung durch Stammhaus oder eine der Betriebsstätten
- Keine Fiktion von Gewinnen für Innenumsätze

# Verankerung des AOA im deutschen Recht und Verwaltungsanweisungen

## Gesetzliche Regelungen:

- **§ 1 Abs. 5 AStG:** Behandlung von Betriebsstätten wie fiktiv eigenständige Unternehmen
- **§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG:** Fiktion “anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen” zwischen Stammhaus und Betriebsstätte
- **§ 1 Abs. 5 S. 3 AStG:** Zuordnung von Funktionen, Vermögenswerten, Chancen und Risiken sowie Dotationskapital als Basis für die Bestimmung der Verrechnungspreise

→ AOA Logik als **Einkünftekorrekturvorschrift**

## Einschränkungen durch zwischenstaatliche Vereinbarungen:

- **§ 1 Abs. 5 S. 8 AStG:** Widersprechende Regelung in geltendem DBA und Nachweis der Doppelbesteuerung durch den Steuerpflichtigen

## Konkretisierung durch Verwaltung (§ 1 Abs. 6 AStG):

- **Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV):**
  - Konkretisiert Zuordnung von Funktionen, Risiken, Wirtschaftsgütern und Kapital
  - Spezielle Regelungen für Bau-/Montagebetriebsstätten, Versicherungen, Banken
- **BMF-Schreiben Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG – BsGa)**
  - Umfangreiche Anweisungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten

**Übergeordnetes Ziel:** einheitliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für sämtliche Investitionsalternativen

# Spannungsfelder und Qualifikationskonflikte



# Spannungsfelder und Qualifikationskonflikte



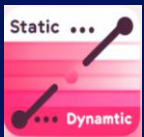
## **International: Verschiedene DBA - Generationen**

Veranlassungsprinzip vs. Separate Legal Entity Approach (AOA)



## **National: Abweichende Implementierung:**

Teilweise Abweichung von OECD Sicht in nationaler Implementierung  
+ deutsche Verwaltungspraxis geht z.T. Über den Gesetzeswortlat hinaus



## **Unterschiedliche Lesarten national/International:**

OECD legt Musterabkommensregelung dynamisch aus  
BMF tendenziell dynamische Auslegung

BFH/ FG in DE: statische Auslegung – Sperrwirkung der DBA



Existenzkonflikte

Zuordnungskonflikte

Qualifikationskonflikte

***Doppelbesteuerung / ggf Nichtbesteuerung***



Relevanz von Konfliktlösungsmöglichkeiten

# Aktuelle Rechtsprechung und resultierende Herausforderungen



# Aktuelle Rechtsprechung

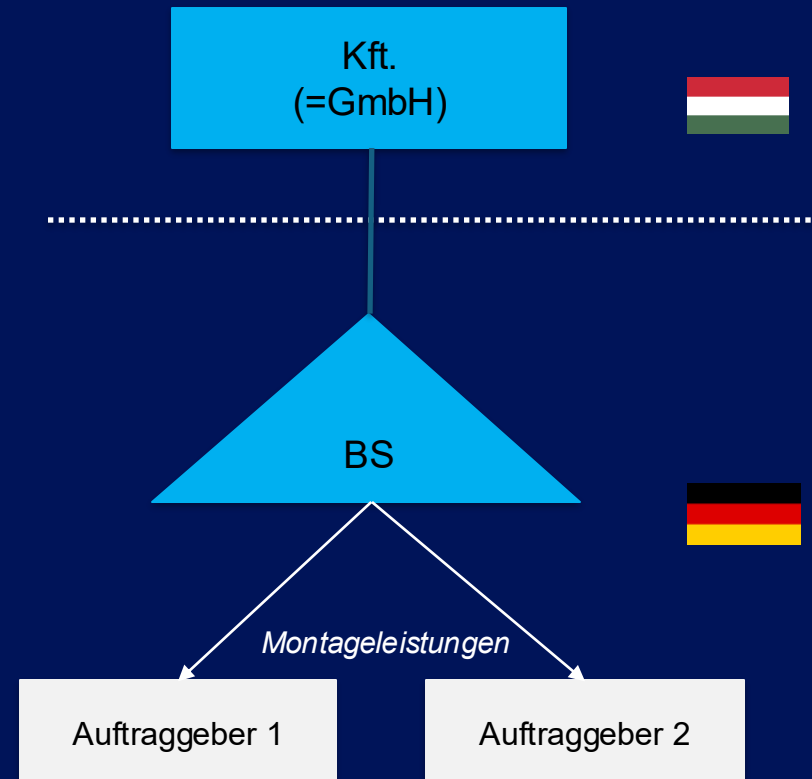
- BFH – Urteil vom 18.12.2024, I R 45/22:  
Gewinnermittlungsvorschrift vs Gewinnkorrekturnorm des § 1 Abs. 5 AStG
- BFH – Beschluss vom 24.11.2021, I B 44/21 (AdV):  
Passive Entstrickung durch Zuordnung von Wirtschaftsgütern nach Einführung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG?
- BFH – Verfahren IV R 34/23, (vormals I R 38/23 - anhängig seit 19.1.2024, vorhergehend FG Düsseldorf):  
Gewinnaufteilung eines grenzüberschreitenden Rohrfernleitungsnetzes



# BFH-Urteil vom 18.12.2024, I R 45/22

## Tatbestand

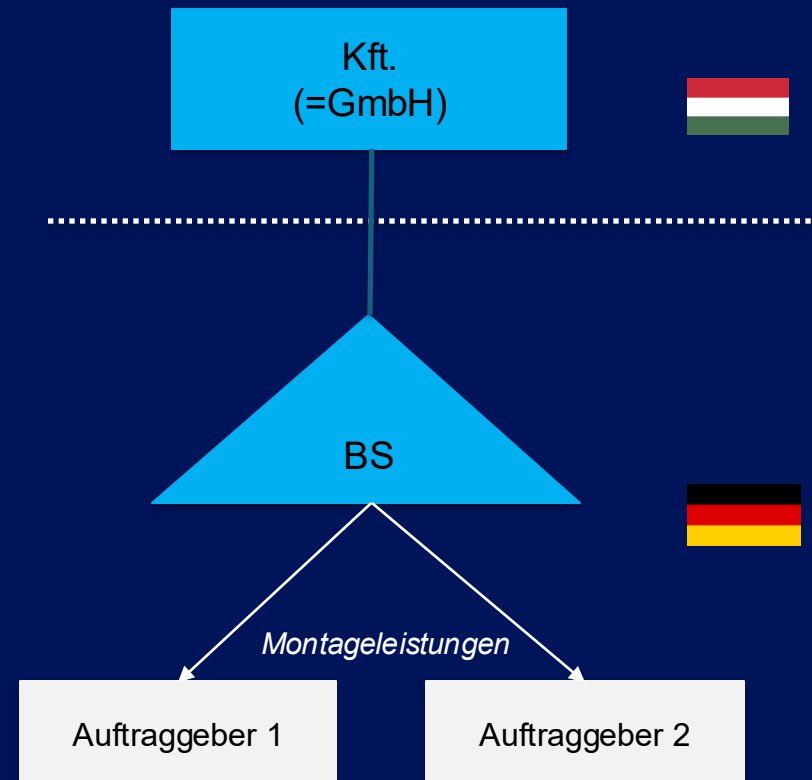
- Klägerin = ungarische Kft. (entspricht dt. GmbH)
- Hat eine Bau- und Montagebetriebsstätte in Deutschland („Routinebetriebsstätte“)
- BS erbringt Werkvertragsleistungen im Bereich der Montage an Auftraggeber (fremde Dritte)
- Klägerin reichte eine veranlassungsbezogene Gewinnermittlung ein, die das FA nicht anerkannte und durch eine eigene, kostenorientierte Gewinnermittlung ersetzte (C+10%)



# BFH-Urteil vom 18.12.2024, I R 45/22

## § 32 Abs. 1 BsGaV

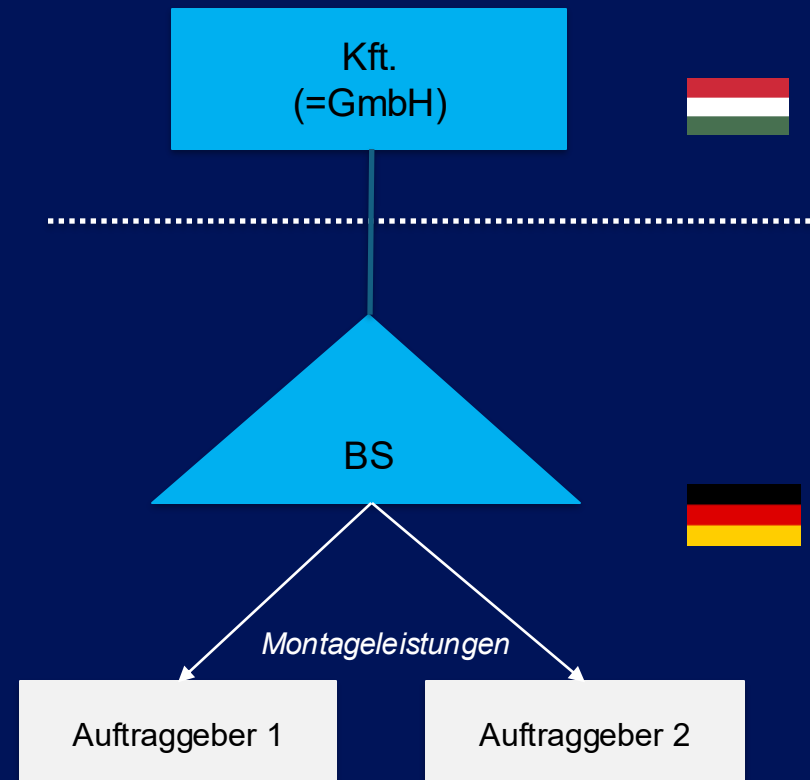
Die Mitwirkung einer Bau- und Montagebetriebsstätte an der Erfüllung des vom Bau- und Montageunternehmen abgeschlossenen Bau- und Montagevertrags gilt widerlegbar als anzunehmende schuldrechtliche Beziehung, die als Dienstleistung der Bau- und Montagebetriebsstätte gegenüber dem übrigen Unternehmen anzusehen ist. Der Verrechnungspreis für die Dienstleistung ist im Regelfall nach einer kostenorientierten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. [...]



# BFH-Urteil vom 18.12.2024, I R 45/22

## Entscheidung

- FA hat die inländischen Einkünfte der BS zu Unrecht unter Hinweis auf § 1 Abs. 5 AStG neu ermittelt
- § 1 Abs. 5 AStG ist eine Einküftekorrekturnorm
- Keine eigenständige Regelung zur Betriebsstätten Gewinnermittlung
- Das FA darf daher die veranlassungsbezogene Gewinnermittlung nicht ohne weitere Ermittlungen verwerfen und einfach durch eine eigne kostenorientierte Gewinnermittlung ersetzen

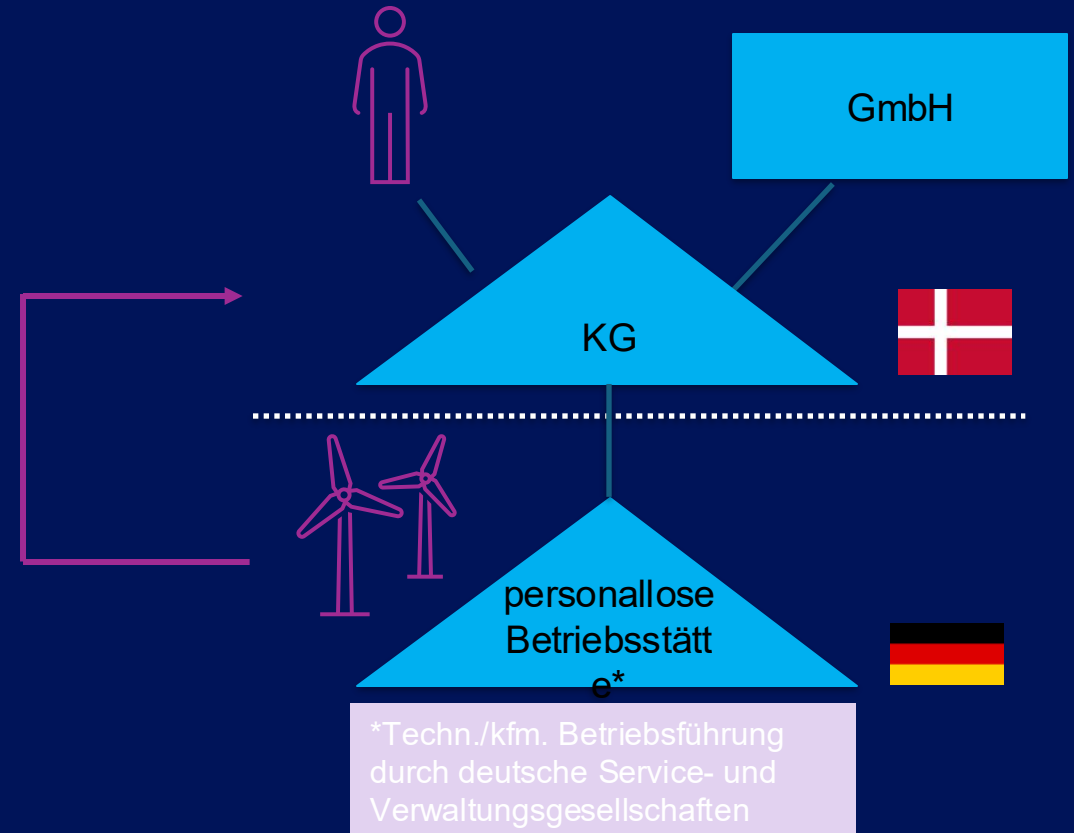


# BFH-Beschluss vom 24.11.2021; I B 44/21, AdV

## Finanzverwaltung

Gem. AOA sind ab 2013 Wirtschaftsgüter ausschließlich auf Grundlage von ausgeübten Personalfunktionen zuzuordnen (§ 1 Abs. 5 und Abs. 6 AStG).

- Windenergieanlage ist Geschäftsleitungs-Betriebsstätte in Dänemark zuzuordnen
- Entstrickungs- und Entnahmegewinn nach § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG



## BFH-Beschluss

- § 1 Abs. 5 AStG ist Verrechnungspreis-/Einkünftekorrekturvorschrift, keine Gewinnermittlungsnorm
- Keine Ausstrahlwirkung auf §§ 4 ff. EStG; Veranlassungsprüfung nicht allein nach Personalfunktionen.
- Zuordnung funktionsbezogen, Personalfunktion nicht allein maßgeblich.
- Personallose Betriebsstätten: Anwendbarkeit der Personalfunktionsgrundsätze zweifelhaft.
- Finanzverwaltung schließt nutzungsbezogene Zuordnung materieller WG nicht aus (BMF 17.12.2019).

# BFH I R 38/23 (anhängig) / Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil vom 12.05.2023 (3 K 70/18F)

Verwaltungszentrale  
A-/B-Stadt



Gütertransport



Klägerin / Stammhaus  
eigene Rohrleitung



PE „Betriebszentrale“  
eigene Rohrleitungen



Gemietete  
Rohrleitung

Verwaltung

Verwaltung

Verwaltung

Fremde Dritte

Betrieb durch  
Fremdfirmen

## Sachverhalt

- Rohrleitung und Büro in DE mit 8-9 eigenen MA für Transport, kfm. Verwaltung + Beirat (trifft wesentliche Entscheidungen) sowie Betreuung fremden Netzes (1% v. Gesamtumsatz)
- Rohrleitung begründet PE in BE und NL
- Keine eigenen MA in NL und BE, externer Dienstleister zur operativen Steuerung

**Rechtsfrage:** Wie ist der Gewinn aus dem Betrieb eines in verschiedenen Staaten belegenen Rohrleitungsnetzes aufzuteilen?

## Zentrale Fragestellungen

- Wann ist der AOA nach DBA bzw. nach AStG anwendbar?
- Ist der § 1 Abs. 5 eine Einkünftekorrektur- oder Gewinnaufteilungsnorm?

## Folgefrage

- Übertragbarkeit der Rechtsprechungsgrundsätze auf andere Sachverhalte

# BFH I R 38/23 (anhängig) / Vorinstanz: FG Düsseldorf, Urteil vom 12.05.2023 (3 K 70/18F)

Verwaltungszentrale  
A-/B-Stadt



Gütertransport



Klägerin / Stammhaus  
eigene Rohrleitung



PE „Betriebszentrale“  
eigene Rohrleitungen



Gemietete  
Rohrleitung

Verwaltung

Verwaltung

Verwaltung

Fremde Dritte

Betrieb durch  
Fremdfirmen

## Entscheidung:

- FG bestätigt die Position der Klägerin
- „Die Aufteilung des aus Durchleitungsgebühren resultierenden Gewinns aus dem Betrieb eines durch Deutschland, Belgien und die Niederlande verlaufenden Rohrfernleitungsnetzes auf die betroffenen Länder nach Maßgabe der einschlägigen DBA richtet sich allein danach, welchen Gewinn die unselbständigen Betriebsstätten im jeweiligen Land aus den mit den dort belegenen Leitungen erzielten Umsätzen erwirtschaftet hätten, wenn sie die zu ihrem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter als eigenständige Unternehmen bewirtschaftet hätten.“
- Keine Anwendung des AOA, da dieser im einschlägigen DBA nicht vereinbart wurde
- Keine Korrektur nach § 1 Abs. 5 S. 3 ff AStG, da ein Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz nicht erkennbar ist

# BFH I R 38/23 (anhängig)/ Vorinstanz: FG Düsseldorf -Urteil vom 12.05.2023 (3 K 70/18F)

## Praxishinweise und Diskussionspunkte



### Anwendbarkeit AOA nach DBA

**Rechtsprechung** wendet **statische Auslegung des OECD-MK an (in Einklang zu BFH-Rspr.)**, daher ist zu vergleichen:

- Datum Abschluss konkretes DBA mit Änderung OECD-MK
- Wortlaut des DBA mit Art. 7 Abs. 2 OECD-MA vergleichbar



### Anwendbarkeit AOA nach AStG

- § 1 Abs. 5 AStG (inkl. S. 8 AStG) erst auf WJ beginnend nach dem 31. Dez. 2012 anwendbar
- § 1 Abs. 5 AStG setzt eine zu Lasten der inländ. Besteuerung Abweichung der tatsächlichen Verhältnisse gegenüber den zu erwartenden fiktiven Bedingungen fremder Dritter (Urteil für das FY 2015, 3 K 1940 17 F)
- BsGaV auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2014 beginnen
- Gesetzlicher „Treaty Override“ und Nachweispflicht gem. § 1 Abs. 5 S. 8 AStG?



### Grundsätze personallose Betriebsstätte (Tz. 6a BMF Schreiben zu Betriebsstättengewinnaufteilung)

- Wurden im vorliegenden Fall durch das FG nicht berücksichtigt (vermutlich wegen statischer Auslegung)

# Weitere Beispiele für Qualifikationskonflikte

## *Höhe des Gewinns bei Home Office Betriebsstätte*

Wohnsitzstaat sieht BS (FR)  
→ Besteuerung

Ansässigkeitsstaat sieht keine BS (AT)  
→ keine Freistellung

## *Service – Betriebsstätte*

Service PE bei Erbringung von Dienstleistungen (zB Beratung) in China (CN)  
→ Besteuerung

Staat der Serviceerbringers mit zurückhaltenden Allokationsregeln (DE)  
→ Weniger hohe Gewinnanteile freigestellt

## *Bau- und Montagebetriebsstätte*

Baustellenstaat klassifiziert Bau- und Montage-BS nicht als Routine und besteuert zugeordnete Gewinne  
→ Besteuerung

Staat des Leistungserbringers (DE) stellt nach Anwendung AOA frei, klassifiziert als Routineleistung und damit freigestellte Gewinne kleiner als besteuerte Gewinne

## *Kapitalzuordnung bei Versicherungen*

Betriebsstättenstaat mit Mindestkapitalanforderungen und aufsichtsrechtlich geprägten Kapitalallokationsmethoden  
→ Besteuerung

Stammhausstaat mit anderen Kapitalzuordnungslogiken (weniger aufsichtsrechtlich geprägt)  
→ keine Freistellung beim Stammhaus

# Konfliktlösungsmöglichkeiten



# Konfliktlösungsmöglichkeiten

Instrument	Wann einsetzbar	Typische Dauer	Kostenintensität	Einigungs-/ Entscheidungszwang
Verständigungsverfahren / Mutual Agreement Procedure (MAP)	Bestehende/ Akute Doppelbesteuerung	2-5 Jahre OECD 2-3 Jahre EU Schiedsverfahren	Hoch (Beratung/ Ressourcen)	OECD: Nein EU-Schiedsverfahren: faktisch Einigungszwang
Advanced Pricing Agreement	(Theoretisch) präventiv, komplexe TP-/ PE- Strukturen	2-4 Jahre (in Praxis häufig deutlich länger)	Hoch (Studien, Verhandlungen)	Kein Abschlusszwang, bei Abschluss Bindungswirkung
Risikobewertung/ Cooperative Compliance/ ICAP	Frühe Klärung/ Planbarkeit	12-18 Monate	Mittel bis hoch	Kein Zwang, nur „soft law“/ Comfort

# Praxisprobleme bei CBCR und Mindeststeuer



# Country by Country Reporting (CbCR)

## *Wer ist “Constituent Entity”*

- Betriebsstätte ist kein eigenständiger Rechtsträger, aber eigenständige zu berichtende Einheit
- Betriebsstätten von steuerlich transparenten Personengesellschaften (“stateless entities’ PEs”)
- Personallose Betriebsstätte mit vielen Asstes – verzerrte Darstellung der “substance” in einem Land

## *Gewinnzuordnung zur Betriebsstätte*

- Konsistentes Zuordnungskonzept für CbCR Reporting trotz unterschiedlicher abkommensrechtlicher Auslegungen nötig
- Intra-Entity-Transactions und Dealings im CbCR eliminiert, aber im steuerlichen Kontext relevant

## *Zuordnung von Headcount und Assets*

- Unterscheidung arbeitsvertraglicher und funktionaler Zurechnung von Personal
- Immaterielle Wirtschaftsgüter: Abbildung bei Bilanzierung im Stammhaus, aber Wertschöpfung durch Betriebsstätten weltweit

## *Qualified CbCR und CbCR Safe Harbour*

- Zuordnung von Substanz, Gewinnen und Steuern entscheidend für Anwendbarkeit des CbCR Safe Harbours in Stammhaus- und Betriebsstättenstaat
- Überleitung auf das qCbCR (z.B. Erfassung latenter Steuern, Vermeidung von Double Counting, etc.)

# Mindeststeuer

## *Abweichende PE Konzepte*

- Betriebsstättenentstehung unterschiedlich je nach lokalem Steuerrecht und Auslegung des DBA
- Gewinnaufteilung / AOA Anwendung unterschiedlich

## *Covered Taxes*

- Aufteilung von Steuern auf den Betriebsstättengewinn bei Ansässigkeitsstaat mit Freistellungsmethode und Anrechnungsmethode
- Deferred taxes: häufig im Konzern nicht auf Betriebsstättenebene erfasst, aber dort zu erfassen

## *Niedrigbesteuerungsrisiken bei Betriebsstätten*

- Gewinnallokation auf low substance PE's kann zu rechnerischer Mindeststeuer führen
- Gefahr von Lücken / Überschneidungen durch Auslegung der PE Regeln
- Komplexität der Korrekturvorschrift im § 16 MinStG

# “Quo Vadis” Betriebsstätten – Gewinnabgrenzung



# Fazit

Betriebsstätten- Gewinnabgrenzung ist nicht neu, muss aber für neue Geschäftsmodelle wie Remote Work, Home Office im Ausland, „Asset-reiche, personallose“ Infrastrukturen sinnvoll angewendet werden.

AOA kein neues Universum, sondern im Hinblick auf Rechtssicherheit begrenzter Mehrwert → Gesetz und DBA bleiben der Rahmen, § 1 AStG als Korrekturvorschrift, nicht Generalermächtigung

Personalfunktionen sind wichtig, aber nicht das einzig entscheidende Zuordnungskriterium.

Der BFH erinnert an wirtschaftliche Veranlassung als weiterhin tragendes Prinzip

Rechtsunsicherheiten durch Internationale Interpretation, nationale Verankerung im Gesetz und Rechtsprechung nehmen zu

Konfliktlösung wird zum wichtigen Werkzeug bei der Beseitigung der Doppelbesteuerung

Für die Praxis bedeutend: Allokationslogik sauber definieren, stringent durchführen, dokumentieren und Konfliktlösungsmöglichkeiten bewusst einsetzen.



Backup



# Beispiel: BFH-Urteil vom 05.06.2024, I R 3/22: Kapitalallokation bei Versicherungsbetriebsstätten

## *Tatbestand*

- Klägerin = ausländische Rückversicherung (EU) mit deutscher Betriebsstätte
- Dotationskapitalermittlung nach den Regeln des § 25 Abs. 1 BsGaV mit dem Ergebnis der Zurechnung negativen Dotationskapitals bei deutscher BS
- Auffassung Finanzverwaltung: unzulässig wegen Mindestkapitalausstattungs-methode des § 25 Abs, 3 BsGaV



## *BFH*

- §25 Abs. 1, 2 BsGaV in sich geschlossene Methode, § 25 Abs. 3 BsGaV nur Öffnungsklausel,
- Harte Untergrenze steht nicht in der Verordnung und nicht im Gesetz
- Verwaltungsgrundsätze binden zudem das Gericht nicht
- → negatives Dotationskapital zulässig



## *Reaktion der FinVerw:*

- Einführung einer zwingenden Untergrenze in Höhe des Mindestkapitals in neuem § 25 Abs. 4 BsGaV
- Diskrepanz zu OECD-Regelungen



## Konsequenz:

- Doppelbesteuerung wahrscheinlich
- Rechte des deutschen Steuerpflichtigen müssen im Klageweg durchgesetzt werden

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

---

**Hier geht's weiter: Pause/ 16:15: Panel 2: Tax as Business Enabler – Plenum**

**WIN**  
Women of IFA Network