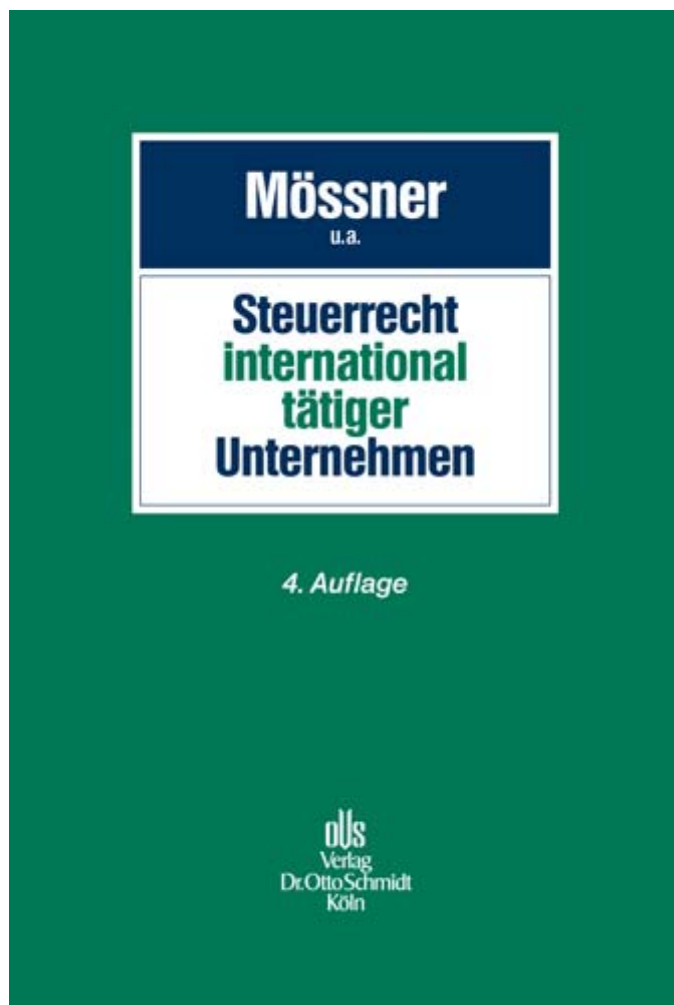


Leseprobe



C. Sachliche Anknüpfungskriterien der deutschen Steuerhoheit

I. Beschränkte Steuerpflicht

Bestehen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Inland keine persönlichen Beziehungen (Rz. 2.3), so „beschränkt“ sich die Besteuerung der „Steuerausländer“ auf die **inländischen Steuergegenstände**. Während bei den unbeschränkten Steuerpflichtigen die Leistungsfähigkeit einer Person umfassend steuerlich erfasst wird, reduziert sich bei der beschränkten Steuerpflicht die Erfassung auf den Ausschnitt der inländischen Quellen. Deshalb werden nach weitverbreiteter Vorstellung die persönlichen Verhältnisse des Steuersubjektes außer Acht gelassen, sodass eine gewisse „**Objektivierung**“ der Steuerpflicht eintritt.¹ Zutreffender ist es, von einer „ausschnittweisen“ Besteuerung im Gegensatz zur Totalerfassung bei der unbeschränkten Steuerpflicht zu sprechen. Dies hat vor allem zur Folge, dass weitgehend nicht die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen, soweit sie steuerlich relevant sind – etwa Familienstand, Kinder, Krankheiten, außergewöhnliche Belastungen –, nicht berücksichtigt werden.² Auch die Festlegung eines Steuersatzes für die inländischen Einkünfte ist auf die inländischen Einkünfte begrenzt, zudem kommen Pauschalsteuersätze zur Anwendung.³ Dies wird mit der Territorialität der beschränkten Steuerpflicht begründet. Mit dem JStG 2009⁴ wurde der früher geltende Mindeststeuersatz von 25 v.H. aufgehoben. Gemäß § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG wird nunmehr § 32a Abs. 1 EStG mit der Maßgabe angewendet, dass das zu versteuernde Einkommen um den Grundfreibetrag zu erhöhen ist (über die europarechtlichen Gründe siehe Rz. 1.170). Erzielt bspw. der im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Ausländer Einkünfte⁵ von 10 000 Euro, so wurden früher 2500 Euro erhoben. Nunmehr würde die Anwendung der Grundtabelle zu einer Einkommensteuer von 315 Euro führen. Er wird aber nicht einem unbeschränkt Steuerpflichtigen mit einem gleichen zu versteuernden Einkommen gleichgestellt, vielmehr durch Hinzurechnung des Grundfreibetrages gem. § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG einem solchen mit einem zu versteuernden Einkommen von 18 004 Euro, was zu einer Steuer von 2174 Euro führt. Damit wird der Freibetrag dem beschränkt Steuerpflichtigen nicht ge-

1 Ohne dass es sich um eine Objektsteuer handelt, wie früher angenommen wurde: *Strutz*, EStG 1925, § 3 Rz. 3 sowie Vorb. 2 zu „Persönliche Steuerpflicht“; vgl. auch *Wassermeyer* in Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, DStJG 1985, 49 (76).

2 Darstellung z.B. bei *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 5.106 ff.

3 Vgl. hierzu *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 5.117 ff.

4 JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

5 Die Unterschiede, ob Bruttoerträge oder Nettoeinkünfte gemeint sind, bleiben außer Betracht.

währt.¹ Er wird so behandelt, als begönne der Steuertarif für ihn oberhalb des Grundfreibetrages. Da der Grundfreibetrag der Berücksichtigung des Existenzminimums dient² und dieses im Staat der Ansässigkeit zu berücksichtigen³ ist, bestehen keine Bedenken gegen diese Regelung.⁴

- 2.85 Aus der Beschränkung auf das Inlandseinkommen folgt auch, dass beschränkt Steuerpflichtige Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur insoweit abziehen dürfen, als sie mit den inländischen Einkünften in **wirtschaftlichem Zusammenhang**⁵ stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1 EStG). Ein Verlustabzug nach § 10d EStG war früher⁶ nur dann zulässig, wenn die Verluste nicht nur in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischen Einkünften stehen, sondern sie mussten sich aus Unterlagen ergeben, die im Inland aufbewahrt wurden (§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG a.F.). Eine Inlandszuordnung bei wirtschaftlichem Zusammenhang soll sogar für vorweggenommene Aufwendungen gelten.⁷ In der Praxis dürfte es allerdings erhebliche Probleme bereiten, einen inländischen Veranlassungszusammenhang nachzuweisen, wenn es nicht zu steuerbaren inländischen Einnahmen kommt. Es dürfte kaum einem Ausländer gelingen, in Deutschland die Kosten eines Deutschkurses abzusetzen mit der Behauptung, er habe vorgehabt, in Deutschland Einkünfte zu erzielen. § 1 Abs. 4 EStG knüpft die inländische Steuerpflicht an die beschränkte Steuerpflicht („wenn“) und § 2 Abs. 1 EStG erklärt nur diejenigen Einkünfte als der Einkommensteuer unterliegend, die der beschränkt Steuerpflichtige „während seiner beschränkten Steuerpflicht erzielt.“ § 49 Abs. 1 EStG begrenzt die beschränkte Steuerpflicht jedoch nur auf gegenwärtige oder vergangene Zeiträume des Vorliegens der Inlandskriterien, erweitert sie aber nicht auf zukünftige. Mangels Bestehens einer beschränkten Steuerpflicht können daher vorweggenommene Ausgaben nicht im Inland geltend gemacht werden.⁸

1 *Kube* in K/S/M, § 50 EStG Rz. D3.

2 *Tipke/Lang*²⁰, S. 407.

3 So der EuGH in st. Rspr., vgl. z.B. EuGH v. 12.6.2003 – Rs. C-234/01 – *Gerritse*, EuGHE 2003, I-5933 = BStBl. II 2003, 859.

4 **A.A.** *Grams/Schön* IStR 2007, 659.

5 Vgl. *Kube* in K/S/M, § 50 EStG Rz. C8 ff.

6 Bis VZ 2008, zu den Einzelheiten siehe *Kube* in K/S/M, § 50 EStG Rz. C53 ff.

7 BFH v. 13.11.1973 – VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161; v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566.

8 **A.A.** *Kube* in K/S/M, § 50 EStG Rz. C14: „Dies kann der Berücksichtigung vorweggenommener Aufwendungen aber richtigerweise nicht entgegenstehen“; *Lüdicke* in *Lademann*, § 49 EStG Rz. 127; abwägend *Loschelder* in *Schmidt*³¹, § 50 EStG Rz. 9: „Hier ist vieles offen“; *Roth* in *H/H/R*, § 49 EStG Rz. 53: vorweggenommene Aufwendungen berücksichtigungsfähig, vergebliche nicht; differenzierend nach Art der Einkünfte *Wassermeyer*, *Betriebsstätten*, Rz. 5.3; ähnlich BFH v. 17.4.1996 – I R 78/95, BStBl. II 1996, 571, für den die Unterscheidung nach Gewinn- und Überschusseinkünften entscheidet.

Diese Unterschiede führen meist zu einer **schlechteren steuerlichen Behandlung** der Steuerausländer und ausländischen Gesellschaften gegenüber den unbeschränkt Steuerpflichtigen.¹ Doch weder BFH noch BVerfG haben darin einen Verstoß gegen den **Gleichheitsgrundsatz** (Art. 3 GG) gesehen.² Zum Einfluss des europäischen Gemeinschaftsrechts auf die beschränkte Steuerpflicht vgl. **Rz. 1.161**. 2.86

Bei den Steuergegenständen muss eine **hinreichende Inlandsbeziehung** bestehen, um eine inländische Steuer zu rechtfertigen. 2.87

Dies ist dann der Fall, wenn sich die wesentlichen Elemente des objektiven Steuertatbestandes im Inland ereignen. Dadurch werden die Einkünfte zu inländischen. § 49 Abs. 1 EStG enthält diese Inlandskriterien für die einzelnen Einkunftsarten. Da der Erwerbstatbestand des Einkommens entweder in der Schaffung neuen Vermögens mittels einer **Tätigkeit** (aktive Einkünfte) oder in der Überlassung vorhandenen Vermögens zur **Nutzung gegen Entgelt** durch andere (passive Einkünfte) besteht, liegt eine hinreichende Inlandsbeziehung (**Rz. 2.3**) vor, wenn die **Tätigkeit** oder die **Nutzung** im Inland erfolgt. Dies gilt auch für Veräußerungsgewinne des für die Tätigkeit genutzten eigenen Vermögens und für das im Inland durch andere genutzte Vermögen. Grundsätzlich lassen sich daher zwei Haupttypen von Einkünften unterscheiden:

1. **Tätigkeitseinkünfte**, bei denen neues Vermögen mit oder ohne Nutzung bereits vorhandenen Vermögens erwirtschaftet wird – § 15 EStG – Gewerbe, § 13 EStG – Land- und Forstwirtschaft, § 18 EStG – selbständige Tätigkeit, § 19 EStG – nichtselbständige Tätigkeit.
2. **Nutzungsüberlassungseinkünfte**, bei denen die Nutzung bereits vorhandenen Vermögens im Vordergrund steht³ – § 20 EStG – Kapitalnutzung, § 21 EStG – Immobilien- u. Rechtsnutzung, – § 23 EStG – private Vermögensäußerung. Die sonstigen Einkünfte des § 22 EStG beruhen z.T. auf einer Tätigkeit (Nr. 3c) z.T. auf Rechten (Nr. 1, 1a, 2, 3), z.T. besonderer Systeme (Nr. 5).

Daraus ergibt sich, dass das Steuerobjekt dann ein inländisches ist, wenn bei

- Tätigkeitseinkünften die Tätigkeit,
- Nutzungsüberlassungseinkünften die Nutzung des Vermögens im Inland erfolgt.

1 Vgl. auch *Mössner* in Haarmann, Die beschränkte Steuerpflicht, 110 ff.

2 Vgl. eingehend *Wassermeyer* in Vogel, Grundfragen, 49 (76); BVerfG v. 29.9.1965 – 1 BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 (121) – Kuponsteuer; BFH v. 10.10.1973 – I R 162/71, BStBl. II 1974, 30; v. 14.2.1975 – VI R 210/72; BStBl. II 1975, 497; v. 25.3.1986 – IX R 4/83, BStBl. II 1986, 603; v. 20.4.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701.

3 Dieses Merkmal nutzt der BFH auch, um gewerbliche Veräußerungen abzugrenzen; zuletzt BFH v. 5.5.2004 – XI R 25/03, BFH/NV 2004, 1399; siehe auch v. 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244.

Daraus lassen sich folgende Prinzipien entwickeln:

2.88 Bei **Tätigkeitseinkünften**

– **Tätigkeitsprinzip**

Soweit das Steuerobjekt in einer Betätigung besteht, stellt die Ausübung der Tätigkeit auf dem inländischen Territorium eine hinreichende Verbindung dar. Neben der selbständigen und nichtselbständigen Tätigkeit kommen hierfür vor allem auch solche gewerbliche oder andere Einkünfte in Betracht, die im Kern in einer Dienstleistung bestehen.

– **Betriebsstättenprinzip**

Die gewerbliche Tätigkeit ist durch die Kombination von Produktionsfaktoren charakterisiert: Kapital wird eingesetzt, Gebäude werden genutzt, selbständig und unselbständig gearbeitet usw. International ist es üblich, unternehmerische Tätigkeit in einem Staate nicht schon dann anzunehmen, wenn die Inlandskriterien eines Faktors erfüllt sind, z.B. das Unternehmen erwirbt und vermietet Grundbesitz und auch nicht bereits dann, wenn sich eine dauernde, nach außen manifestierende wirtschaftliche Tätigkeit in dem betreffenden Lande entfaltet (doing business), sondern erst dann, wenn sich die Faktorenkombination im Lande verwirklicht. Neben die Tätigkeit müssen daher dem Unternehmen dienende Vermögensgegenstände (Betriebsstätte Rz. 2.100 ff.) oder Unternehmensfunktionen wahrnehmende Personen (ständiger Vertreter, Rz. 2.156 ff.) im Inland treten. Durch diese strengereren Voraussetzungen soll die internationale Wirtschaftstätigkeit gefördert werden.¹ Hierzu dient das Konzept der Betriebsstätte, deren Natur mit dem englischen Begriff „permanent establishment“ zutreffend umschrieben ist. Fehlt es an einer solchen festen und ständigen Einrichtung des Unternehmens im Inland, so können inländische Einkünfte nicht als unternehmerische erfasst werden. Sie können jedoch ihrer eigenen Natur gemäß, im Beispiel als solche aus Vermietung – andere Fälle sind Dividenden, Zinsen, Lizenzen –, behandelt werden – sog. isolierende Betrachtungsweise (Rz. 2.237). Das Betriebsstättenkonzept entspricht dann nicht den wirtschaftlichen Realitäten, wenn die unternehmerische Tätigkeit ohne Inanspruchnahme von Einrichtungen erfolgt (Dienstleistungen). Die OECD hat darauf mit einer Ausdehnung des Begriffes reagiert, die die Unterschiede zum Tätigkeitsprinzip verwischt (Rz. 2.100 f.). Durch Ergänzungen von § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG hat der Gesetzgeber allerdings in jüngerer Zeit das Betriebsstättenprinzip ausgehöhlt.

2.89 Bei **passiven Einkünften**

Bei diesen erfolgt die Nutzung des Vermögens eines Ausländers im Inland. Überlässt dieser einem Inländer Kapital als Eigenkapital oder Fremdkapital, so wird die „**Quelle der Einkünfte**“ dort gesehen, wo der

¹ Näher *Mössner* in FS Vogel, 945.

Schuldner der Entgeltforderung seinen Wohnsitz¹ hat. Dies bedeutet, dass die Entgeltforderung als am Ort des Wohnsitzes als belegen gilt. Dies lässt sich damit rechtfertigen, dass der Schuldner das erhaltene Kapital dort nutzt. Dieser Gedanke findet sich auch bei den anderen passiven Einkünften.

Ein Steuerobjekt ist ein inländisches, wenn es im Inland genutzt, d.h. belegen ist (**lex rei sitae**). Für Grundstücke und landwirtschaftliche Betriebe versteht sich dies von selbst. Aber auch Eintragungen in inländische Register begründen die Belegenheit im Inland (Registerprinzip). Rechte aus geistigem Eigentum (Patente, Urheberrechte, Know-how) werden dort genutzt, wo der, dem sie überlassen sind, sie einsetzt und der Inhaber der Rechte sie somit verwertet.² Somit kommen als Kriterien für passive Einkünfte als Form der Nutzung in Betracht:

- Schuldnerwohnsitz (Kapitaleinkünfte),
- Belegenheit (Einkünfte aus Grundbesitz und Landwirtschaft),
- Verwertung (sonstige Rechte).

Für die **praktische Vorgehensweise** bedeutet dies: Es muss zunächst geklärt werden, ob und welche Inlandskriterien vorliegen. Dies ergibt sich aus § 49 Abs. 1 EStG. Nur, wenn überhaupt, und nur für die Einkunftsarten, deren Inlandskriterien erfüllt sind, kommt die beschränkte Steuerpflicht in Betracht. Einkünfte, deren Inlandskriterien fehlen, sind gleichsam nicht existent. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die sachlichen Voraussetzungen derjenigen Einkunftsart(en) erfüllt sind (§§ 13–24 EStG), deren Inlandskriterien vorliegen. Erfüllt der Sachverhalt die Tatbestandsvoraussetzungen mehrerer Steuerobjekte, z.B. Gewerbe und Vermietung, so sind die Normen über die Gesetzeskonkurrenz (z.B. § 21 Abs. 3 EStG) hinsichtlich der inländischen Steuerobjekte anzuwenden.

II. Steuersubjekt

Bereits bei der unbeschränkten Steuerpflicht (**Rz. 2.54 ff.**) ist das Problem der steuerlichen **Einordnung ausländischer Gesellschaften** dargestellt worden. Auch für die beschränkte Steuerpflicht unterscheidet das deutsche Steuerrecht zwischen natürlichen Personen und Personengesellschaften einerseits und Körperschaften andererseits, mit der Folge, dass ausländische natürliche Personen der Einkommensteuer (§ 1 Abs. 3 EStG) und ausländische Körperschaften der Körperschaftsteuer (§ 2 Nr. 1 KStG)

1 Bei natürlichen Personen nur der Wohnsitz, nicht auch der ständige Aufenthalt, bei Kapitalgesellschaft Sitz und Geschäftsleitung (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

2 Zum Verwertungstatbestand siehe BFH v. 12.11.1986 – I R 268/83, BStBl. II 1987, 372; v. 12.11.1986 – I R 38/83, BStBl. II 1987, 377; v. 12.11.1986 – I R 69/83, BStBl. II 1987, 379; v. 12.11.1986 – I R 320/83, BStBl. II 1987, 381; v. 12.11.1986 – I R 192/85, BStBl. II 1987, 383.

unterliegen. Kein Unterschied besteht jedoch darin, welche inländischen Quellen besteuert werden, da § 8 KStG insoweit auf § 49 EStG verweist. Soweit die inländische Steuer als Quellensteuer erhoben wird, etwa als Kapitalertragsteuer gem. § 43 EStG, gilt in gleicher Weise die Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 und 5 EStG, § 50 Abs. 2 Nr. 2 KStG). Dividendenbezug von inländischen Tochtergesellschaften durch Ausländer wird folglich unabhängig von der Rechtsform des Beziehers besteuert. Die **Rechtsform** des ausländischen Unternehmens wirkt sich somit vor allem bei der unterschiedlichen Besteuerung inländischer **Betriebsstätten** aus. Deren Einkünfte werden bei ausländischen Körperschaften einheitlich mit 25 v.H. (§ 23 Abs. 1 KStG) und bei ausländischen Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaften mit mindestens 25 v.H., höchstens mit 45¹ v.H. (§ 50 Abs. 3 i.V.m. § 32a Abs. 1 EStG) besteuert.

- 2.93 Der **Typenvergleich** (Rz. 2.55) ist auch bei der beschränkten Steuerpflicht durchzuführen. Eine danach gegebene ausländische Körperschaft wird selbst zur Körperschaftsteuer herangezogen. Erfüllt das ausländische Gebilde nicht diese Voraussetzungen und sind mehrere Personen beteiligt, so liegt eine Mitunternehmerschaft vor, bei der die inländischen Einkünfte den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen und der Einkommensteuer unterworfen sind. Hierfür müssen die Gesellschafter und ihre Beteiligungsverhältnisse den inländischen Behörden bekannt sein. Da die Mitwirkungspflichten jedoch nicht über das Maß hinausgehen, das zur zutreffenden Besteuerung erforderlich ist, ist vorgeschlagen worden,² die ausländische Gesellschaft selbst als einkommensteuerpflichtig zu behandeln. Kann ausgeschlossen werden, dass einer der Gesellschafter weitere inländische, nicht dem Quellenabzug unterliegende Einkünfte bezieht, so sind in der Tat die ausländischen Beteiligungsverhältnisse belanglos.
- 2.94 Inländische Einkünfte i.S. der beschränkten Einkommen- und Körperschaftsteuerpflicht sind nur die zehn in **§ 49 Abs. 1 EStG** genannten **Einkunftsarten**.³ Von diesen werden die Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG), aus künstlerischen und sportlerischen Betätigungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG), aus Grundstücksveräußerungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG), aus selbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG), aus unselbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG), aus Vermietung und Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) und die sonstigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 7, 8, 8 Buchst. a EStG) wegen des begrenzten Themas dieses Buches nicht behandelt. Die Darstellung konzentriert sich auf die Besteuerung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter unterhalten wird (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), aus Beförderungsleistungen durch Seeschiffe und Luftfahrzeuge (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b, c EStG), aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5

1 Ab VZ 2004, 42 v.H. ab VZ 2005.

2 *Heining*, Besteuerung der Ausländer, 175.

3 Allg. Ansicht *Loschelder* in Schmidt³¹, § 49 EStG Rz. 3.

Halbs. 1 EStG), aus der Veräußerung eines Anteils an einer inländischen Kapitalgesellschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG) und der sonstigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG).

III. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

1. Überblick

§ 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG legt diejenigen Kriterien fest, die gewerbliche Einkünfte zu inländischen machen (vgl. Rz. 2.238 ff.). Dies sind als wichtigste die in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG genannten **zwei Inlandsmerkmale**: das Unterhalten einer Betriebsstätte oder die Bestellung eines ständigen Vertreters. Gleichgültig ist, welche Rechtsform das ausländische Unternehmen hat. Daneben hat der Gesetzgeber in ständiger Erweiterung weitere Inlandskriterien geschaffen: 2.95

- Beförderungen bei Schiffen und Flugzeugen im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b und c EStG) (vgl. 2.228 ff.),
- Ausübung und Verwertung künstlerischer, sportlicher und ähnlicher Darbietungen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. d EStG),
- Beteiligungen i.S.v. § 17 EStG an inländischen Gesellschaften (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG) (vgl. 2.204 ff.),
- gewerbliche Vermietung und Veräußerung inländischen unbeweglichen Vermögens (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f f. EStG),¹
- Vermittlung von Berufssportlern ins Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. g EStG).

Der eingeschränkten Thematik dieses Buches entsprechend werden nicht alle Kriterien behandelt.

Diese Erweiterungen des Kreises der Inlandskriterien führen zu einer Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht bei unternehmerischer Tätigkeit und somit zu vermehrten Situationen der Doppelbesteuerung. Damit entfernt sich das internationale Steuerrecht immer mehr von dem ursprünglichen Bestreben, die beschränkte Steuerpflicht bei unternehmerischer Tätigkeit vom Überschreiten einer hohen Schwelle abhängig zu machen.² Als Begrenzung der Quellenbesteuerung diente vor allem der Betriebsstättenbegriff. Unter dem Einfluss der OECD (Rz. 2.146) verliert der Begriff immer mehr seine Konturen. In der OECD dürfte dies vor allem auf US-amerikanische Vorstellungen³ zurückzuführen sein, nach denen „doing trade or business within the US“ bereits die beschränkte Steuerpflicht begründet. Während beim Betriebsstättenkonzept der Unternehmenstätigkeit dienende, ständige Einrichtungen vorausgesetzt

1 Siehe hierzu Bron, DB 2009, 592.

2 Zusammenstellung der Entwicklung bei Reimer, IStR 2009, 378 m.w.N.

3 Sec. 871, 882 IRC; siehe hierzu Gustafson/Peroni/Pugh, Taxation of international transactions, 3. Aufl., St. Paul 2010, chapter 3.

werden, genügt danach alleine der zeitliche Faktor der Geschäftstätigkeit im Inland. Insbesondere wirkt sich dies in der zunehmenden Anerkennung einer bloßen Dienstleistungsbetriebsstätte (Rz. 2.147) aus.

- 2.96 Gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG wird die beschränkte Steuerpflicht dadurch begründet, dass im Inland eine „Betriebsstätte unterhalten **wird**“. Daraus könnte geschlossen werden, dass nur solche Einnahmen und Ausgaben berücksichtigt werden können, die während des Bestehens der Betriebsstätte zu- und abfließen (vgl. Rz. 2.85). Der BFH¹ hat jedoch vorweggenommene und nachträgliche Betriebsstätteneinkünfte anerkannt, wobei es bei den vorweggenommenen um Ausgaben geht. Diese können jedoch nur dann und erst dann berücksichtigt werden, wenn es tatsächlich zur Gründung einer Betriebsstätte im Inland kommt. Vorzugswürdig ist jedoch die Ansicht *Wassermeyers*,² dass Gründungsaufwand für eine Betriebsstätte unabhängig davon, ob sie zustande kommt oder nicht, dem Stammhaus zuzurechnen ist. Dies entspricht jedenfalls dem Wortlaut von § 1 Abs. 4 und § 2 Abs. 1 EStG (2.85). Anders als in § 49 Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG enthält Nr. 2 Buchst. a nicht die Formulierung „worden ist“. Gleichwohl entspricht die Ausweitung der Nr. 2 Buchst. a auf nachträgliche Betriebsstätteneinkünfte durch den BFH dem Sinn der Vorschrift.

2. Gewerbliche Einkünfte

- 2.97 Es müssen Einkünfte aus **Gewerbebetrieb** vorliegen. Dazu gehören nach § 15 Nr. 1 EStG Einkünfte „aus gewerblichen Unternehmen“. Ein Gewerbebetrieb wird gem. § 15 Abs. 2 EStG begründet durch „eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.“ Darunter fallen also insbesondere die industrielle Produktion, der Handel, das Handwerk, das Bankgeschäft, das Versicherungsgeschäft, die Tätigkeit der Handelsvertreter, der Handelsmakler, Kommissionäre, Verkehrsunternehmen, Unternehmensberatung usw. Bei den Verkehrsunternehmen sind allerdings Besonderheiten zu beachten, soweit es sich um ausländische Schifffahrts- und Luftverkehrsunternehmen handelt (dazu Rz. 2.220 ff.). Die Gewinnung von Bodenschätzen ist Gewerbe.

¹ BFH v. 28.4.1983 – IV R 122/79, BStBl. II 1983, 566, die Entscheidung betrifft Aufwendungen für eine gescheiterte Betriebsstättengründung im Ausland und ordnet diese der Betriebsstätte zu; BFH v. 28.10.2009 – I R 99/08, BFH/NV 2010, 346.

² *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, Rz. 5.3.

Der Begriff der gewerblichen Einkünfte ist in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG kein anderer als in § 15 EStG.¹ Somit gelten die gleichen Kriterien für die Abgrenzung z.B. zu Einkünften aus **selbständiger Tätigkeit**. Entfaltet sich die Tätigkeit teils im Inland, teils im Ausland, so entscheidet das **Gesamtbild** der im In- und Ausland gegebenen Kriterien über die Zuordnung zur Einkunftsart „Gewerbebetrieb“. Dies ist von Bedeutung, wenn die Tätigkeiten so organisiert sind, dass im Inland die Merkmale eines Gewerbes vorliegen, im Ausland aber bspw. eine selbständige Tätigkeit vorliegt, z.B. ein französischer Rechtsanwalt wird im Inland als Baubetreuer tätig. Für die beschränkte Steuerpflicht kommt es dann darauf an, ob er eine Betriebsstätte im Inland unterhält. Dies haben die Gerichte an den Fällen der Künstler- und Sportleragenturen klargelegt.² Interessanter ist die umgekehrte Situation: Gewerbe im Ausland, freiberufliche Tätigkeit im Inland. Hierbei handelt es sich einerseits um eine gewerbliche Tätigkeit, weil sie im Rahmen eines im Ausland unterhaltenen Gewerbebetriebs erfolgt, sodass insoweit eine inländische Betriebsstätte erforderlich wäre. Andererseits ist im Inland auch der Tatbestand des § 18 EStG verwirklicht, sodass nach § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG die Ausübung im Inland ausreicht. Das Fehlen einer Betriebsstätte ist nach § 49 Abs. 2 EStG unbeachtlich (Rz. 2.237).

Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Beteiligung an einer **Mitunternehmerschaft** vor. Da das deutsche Einkommensteuerrecht nicht die Personengesellschaft selbst, sondern deren Gesellschafter als Steuerpflichtige ansieht, kommt es zur beschränkten Steuerpflicht nur bei solchen Gesellschaftern, die in Deutschland weder einen Wohnsitz (Rz. 2.19 ff.) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (Rz. 2.33 ff.) haben. Nicht entscheidend ist es, ob die Gesellschaft unter deutschem oder ausländischem Recht errichtet wurde, solange sie steuerlich nicht als Körperschaft zu qualifizieren ist. Folgende Voraussetzungen müssen demnach gegeben sein:

– **Gesellschaftsverhältnis**

Die in Betracht kommenden Personen müssen durch ein gesellschaftsrechtliches Band nicht körperschaftlicher Art verbunden sein. Der im Ausland wohnende und von dort ein inländisches Unternehmen leitende, angestellte Geschäftsführer bezieht i.d.R. keine Einkünfte aus Gewerbe.³ Nicht entscheidend ist, ob sich die Rechtswirksamkeit des Gesellschaftsvertrages nach deutschem oder ausländischem Recht richtet.

1 Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Klammerzusatz im Gesetz.

2 BFH v. 16.12.1970 – I R 137/68, BStBl. II 1971, 200; v. 20.2.1974 – I R 217/71, BStBl. II 1974, 511; v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828; FG Köln v. 6.8.1981 – IX (VI) 365/78 E, EFG 1982, 249.

3 Vgl. Schmidt in Schmidt³¹, § 15 EStG Rz. 280 ff.

– **Gewerbliche Betätigung**

Die Gesellschaft muss im Inland eine gewerbliche Tätigkeit entfalten. Sie ist insoweit Einkünfteerzielungssubjekt.¹ Für inländische Personengesellschaften folgt dies aus der gesamthänderischen Verbundenheit der Gesellschafter. Im Übrigen bewirkt § 49 Abs. 2 EStG, dass die persönlichen Verhältnisse der Gesellschafter im Ausland außer Betracht bleiben.

– **Mitunternehmerschaft**

Diese zeigt sich an der Entfaltung von Unternehmerinitiative und dem Tragen unternehmerischen Risikos.² Auch die atypisch stille Gesellschaft begründet eine Mitunternehmerstellung. Der BFH hat dies ausdrücklich für das DBA-Schweiz entschieden,³ da sein Art. 7 Abs. 7 eine Sonderregelung enthält.⁴ Aber auch für andere DBA gilt nichts anderes.⁵

– **Betriebsstätte**

Die Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft begründet für den ausländischen Gesellschafter nicht ipse iure eine Betriebsstätte.⁶ Vielmehr muss klar zwischen der Beteiligung und der Betriebsstätte unterschieden werden.⁷ Die Personengesellschaft muss im Inland einer Betriebsstätte i.S. von § 12 AO unterhalten, wie umgekehrt die Beteiligung an einer (inländischen oder ausländischen) Personengesellschaft aufgrund der steuerlichen Transparenz dem im Inland Ansässigen ihre Betriebsstätte anteilig vermittelt. Dabei reicht eine Geschäftsführungsbetriebsstätte aus.

3. Betriebsstättenbegriff

2.100 Die Existenz einer Betriebsstätte ist die in der Praxis wichtigste Inlandsanknüpfung für gewerbliche Tätigkeiten. Die **Definition** der Betriebsstätte nimmt das deutsche Steuerrecht in **§ 12 AO** vor. Danach ist Betriebsstätte „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“ Diese generalklauselartige Beschreibung, die in § 12 AO durch eine Reihe beispielhafter („insbesondere“) Aufzählungen erläutert wird, macht auf den ersten Blick deutlich, dass nicht die

1 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (752) – Personengesellschaft-Entscheidung.

2 Vgl. Schmidt in Schmidt³¹, § 15 EStG Rz. 263 f.

3 BFH v. 21.7.1999 – IR 110/98.

4 BFH v. 23.10.1996 – IR 10/96, BStBl. II 1997, 314.

5 Hemmelrath in V/L⁵, Art. 7 OECD-MA Rz. 50 f.; Lieber in G/K/G, Art. 7 OECD-MA Rz. 361; Breuninger/Prinz, DStR 1995, 927 (929); Schmidt, IStR 1996, 217 (221); Schnieder, IStR 1999, 392 (397), a.A. Wassermeyer, IStR 1995, 47 (51).

6 So aber Heining, Besteuerung der Ausländer, 50; ähnlich auch Wied in Blümich, § 49 EStG Rz. 62 (Stichwort Personengesellschaft).

7 BFH v. 29.1.1964 – I 153/61 S, BStBl. III 1964, 615; Piltz, Personengesellschaften, 208.

bloße gewerbliche Betätigung im Inland vom deutschen Steuerrecht als ausreichende Inlandsbeziehung angesehen wird, vielmehr muss hinzukommen, dass diese sich in einer örtlichen Einrichtung des Unternehmens im Inland vollziehen muss. Erst diese schafft die notwendige Beziehung zum Inland, um von einer inländischen Steuerquelle sprechen zu können (Rz. 2.87). Umgekehrt bedeutet dies, dass bereits das Vorhandensein einer Betriebsstätte im Inland dazu führt, dass derjenige Teil des Erfolges des Unternehmens, der in und durch die Betriebsstätte erwirtschaftet wird, als solcher einer inländischen Einkunftsquelle gewertet wird. Dies macht die Ausgrenzung aus dem Gesamterfolg notwendig (Einzelheiten *Strunk* Rz. 4.3 ff.).

Der lange Jahrzehnte anerkannte Begriff der Betriebsstätte ist vor allem international (Rz. 2.147) in die Diskussion geraten. Die IFA hat sich in den vergangenen Jahren mehrfach mit der Betriebsstättenproblematik befasst.¹ Eingehend hatte bereits *Skaar*² dargestellt, dass die durch die Kriterien einer Betriebsstätte errichtete Schwelle für die beschränkte Steuerpflicht unternehmerischer Einkünfte immer weiter abgesenkt würde. Die OECD hat sich des Themas intensiv angenommen.³ Gleichwohl sind viele Fragen offen, sodass im Oktober 2011 eine neue Initiative gestartet wurde.⁴ Auch wenn dies die Auslegung des Begriffs im Abkommen (siehe Rz. 2.136 ff.) betrifft, sind Auswirkungen auch auf das innerstaatliche Steuerrecht zu erwarten. Daher ist vieles im Fluss.

Generell lassen sich beim Betriebsstättenbegriff folgende Merkmale unterscheiden:

– **Objektive Merkmale**

Diese enthalten Aussagen darüber, welche Eigenschaften die Betriebsstätte selbst erfüllen muss. Nach § 12 AO handelt es sich dabei um

- Geschäftseinrichtungen oder Anlagen (Rz. 2.103) als Betriebsstätten-einrichtung,
- eine feste Beziehung zur Erdoberfläche (Rz. 2.105).

– **Subjektive Merkmale**

Sie betreffen die Beziehung zwischen der Betriebseinrichtung und dem Unternehmen:

- Verfügungsrecht (Rz. 2.106),
- Dauer (Rz. 2.108).

1 Umfassend 2009 Kongress in Vancouver, vgl. IFA, Is there a permanent establishment, CDFI Vol. 94a, Generalbericht durch *Sasseville/Skaar*, S. 21–62; siehe auch *Eckl*, IStR 2009, 510.

2 Vgl. *Arvid Skaar*, Permanent Establishment, 560 ff.

3 Niederschlag hat dies in der Kommentierung insbesondere in Rz. 42.11 ff. zu Art. 5 OECD-MA gefunden.; vgl. auch *Kahle/Ziegler*, DStZ 2009, 834.

4 OECD, Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention, Paris 2011.

– **Funktionale Merkmale**

Mit ihnen wird die Beziehung zur unternehmerischen Tätigkeit des Stammhauses festgelegt:

- Wahrnehmung von Unternehmensfunktionen (Rz. 2.110);
hier kann zwischen eigentlicher Kerntätigkeit und Nebentätigkeit unterschieden werden;
- Art des Beitrages der Betriebseinrichtung (Rz. 2.114).

Müssen die Unternehmensfunktionen in der Einrichtung stattfinden oder reicht ein (mittelbares) Dienen?

Die Betriebsstättengrundsätze¹ gehen in Rz. 2 nur kurz auf die allgemeinen Kriterien des Betriebsstättenbegriffs ein. Die Verwaltung beschäftigt sich dabei nur mit dem Merkmal der festen Geschäftseinrichtung.

a) Objektive Merkmale

2.103 Die **Betriebsstätteneinrichtung** wird vom Gesetz als „Geschäftseinrichtung oder Anlage“² umschrieben, wobei die Abgrenzung der beiden Begriffe weitgehend offen ist.³ Darunter ist jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände zu verstehen,⁴ die einer Unternehmenstätigkeit dienen können. Zweifelsfrei rechnen hierzu Gebäude, Räume, Grundstücke oder mit dem Grund und Boden fest verbundene Vorrichtungen. Selbst ein Laptop oder ein Orderblock eines Verkäufers im Außendienst kommt als „Geschäftseinrichtung“ in Betracht.⁵ Um eine feste örtliche Anlage des ausländischen Unternehmens braucht es sich seit der Gesetzesänderung 1977 aber nicht mehr zu handeln, sodass auch eine für eine gewisse Zeit aufgestellte, transportable Einrichtung, z.B. ein Marktstand oder eine Imbissbude, eine Betriebsstätte begründen kann. Nicht erforderlich ist, dass Personal vorhanden ist. Rein technische Anlagen – Pipeline,⁶ Server⁷ – kommen daher als Betriebseinrichtung in Betracht.

2.104 Die **äußerliche Kennzeichnung** als Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens ist weder erforderlich noch genügend. Der Angestellte einer ausländischen Gesellschaft, der im Inland von seiner Privatwohnung aus

1 BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 2 (geändert durch BMF v. 20.11.2000 – IV B 4 - S 1300 - 222/00, BStBl. I 2000, 1509 bzw. BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003 [2009/0716905], BStBl. I 2010, 354).

2 Bis 1976: „feste örtliche Anlage oder Einrichtung“ (§ 16 StAnpG).

3 So *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 1a; *Buciek* in Beermann, § 12 AO Rz. 7; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 8 f.; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

4 *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 1a; *Buciek* in Beermann, § 12 AO Rz. 7; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 8 f.; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

5 Skepsis wird bei *Buciek*, DStZ 2003, 139 erkennbar.

6 BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

7 Vgl. Rz. 42.2, 42.7 zu Art. 5 OECD-MK; *Löwenstein* in Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung², Rz. 14.36 ff.; vgl. auch BFH v. 5.6.2002 – I R 86/01, BStBl. II 2002, 683.

unter Benutzung seines eigenen Telefons Geschäfte für die ausländische Gesellschaft tätig, begründet also auch dann keine Betriebsstätte, wenn er im Telefonbuch neben seinem Namen einen Hinweis auf die ausländische Gesellschaft eindrucken lässt oder wenn er ein entsprechendes Firmenschild am Haus anbringt. Ein solches Firmenschild wäre eine bloße irreführende Übertreibung. Die Frage nach dem Vorhandensein einer Betriebsstätte beurteilt sich nicht nach der äußerlichen Erscheinung oder Wirkung – schon gar nicht nach werbemäßigen Hinweisen –, sondern nach der vorhandenen Substanz.

Die Betriebseinrichtung muss „fest“ sein. Fest bedeutet nach Ansicht des BFH¹ einen auf Dauer angelegten Bezug zur Erdoberfläche, ohne dass eine mechanische Verbindung müsste. Bewegliche Einrichtungen und Fahrzeuge, erst recht ein Laptop, sind keine festen Anlagen, ihnen fehlt es an einer dauernden Beziehung zu einem Punkt der Erdoberfläche.² Ein Wohnmobil, mit dem der Unternehmer herumfährt, um seine Kunden zu besuchen, begründet keine Betriebsstätte. Kehrt der Unternehmer wöchentlich zur selben Stelle zurück, z.B. Marktstand auf Wochenmarkt, so soll die Festigkeit der Verbindung mit einem Punkt der Erdoberfläche erfüllt sein. Offen ist allerdings, ob auch der Abverkauf von einem LKW ausreicht. Das Merkmal „fest“ ist nicht erfüllt bei nur kurzfristigen Marktständen, z.B. Stand auf dem Weihnachtsmarkt.³ Wo jedoch die exakten Grenzen verlaufen, ist der Rspr. nicht zu entnehmen. Ein Monat am Stück reicht danach nicht, während wöchentlich regelmäßig ein Tag reicht. Wie wäre es dann bei einem Eisstand während der Sommerzeit von zwei bis drei Monaten? Meines Erachtens ist das Merkmal der Dauer (Rz. 2.109) hierfür entscheidend. 2.105

b) Subjektive Merkmale

Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal verlangt die (noch) h.M.,⁴ dass der Unternehmer **Verfügungsmacht** über die Einrichtung besitzt und dass sie ihm nicht nur zur Verfügung gestellt wird, wenn er sie braucht. Dieses Merkmal, abgeleitet aus dem „Dienen“ der Betriebsstätte für die Unternehmenstätigkeit, lässt sich dadurch begründen, dass das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit durch die Betriebsstätte ausüben muss, was wiederum so verstanden wird, dass die Betriebsstätte eine solche des Unternehmens sein muss.⁵ Der Vermieter oder Verpächter einer Immobilie 2.106

1 BFH v. 9.10.1974 – I R 128/73, BStBl. II 1975, 203, BFH v. 13.9.2000 – X R 174/96, BStBl. II 2001, 734; so auch h.M.: *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 4; siehe auch BFH v. 30.10.1973 – I R 50/71, BStBl. II 1974, 107 (108); *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 11.

2 *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 3.

3 BFH v. 17.9.2003 – I R 12/02, BStBl. II BFH/NV 2003, 636.

4 *Gersch* in Klein, § 12 AO Rz. 4; *Kühn/Kutter/Hofmann*, § 12 AO Rz. 2; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 16; *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 5; BFH v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624; v. 11.10.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166.

5 So zu Recht *Kroppen*, IWB 2005, 727 (730 f.).

nutzt diese nicht selbst und besitzt i.d.S. nicht die Verfügungsmacht über diese, die Immobilie ist daher nicht seine Betriebsstätte.¹ Das ausländische Unternehmen besitzt dann die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht, wenn die Geschäftseinrichtung entweder ihm **gehört** oder wenn es sie **gemietet** bzw. gepachtet hat.² Es kommt darauf an, dass ihm die Verfügungsmacht nicht ohne seine Mitwirkung entzogen werden kann.³ Die Mitbenutzungsmöglichkeit reicht nicht aus. Deswegen begründen z.B. die von selbständigen Gewerbetreibenden gepachteten Tankstellen von Ölgesellschaften keine Betriebsstätten der Ölgesellschaften.⁴ Daher fallen z.B. auch regelmäßig aufgesuchte Hotelzimmer nicht darunter. Nach Ansicht des BFH⁵ reicht auch die unentgeltliche Überlassung aus, sofern die Verfügungsmacht des Unternehmens aufgrund einer Rechtsposition besteht, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden kann.⁶ Verfügungsmacht besteht nicht, wenn das Gewerbe an einem zugewiesenen, nicht abgeschlossenen Platz in einem anderen Unternehmen gehörenden Gebäude ausgeübt wird (z.B. Schreibtisch im Großraumbüro; Arbeitsplatz im Schlachthof).⁷ Dies hat bei Baustellen und Montagen Bedeutung, wenn der Bauunternehmer keine Verfügungsmacht über die Baustelle besitzt.⁸ In gleicher Weise gilt dies bei ausländischen Beratungsunternehmen, die Betriebsanalysen im Inland durchführen und deren Mitarbeiter dabei Geschäftsräume der Auftraggeber benutzen. Die Vorstellung der Finanzverwaltung⁹ von „fliegenden Betriebsstätten“ widerspricht dem Gesetz.¹⁰ Der Server kann nur für Verfügungsberechtigte eine Betriebsstätte begründen, nicht aber für dessen Kunden, der lediglich die technischen Möglichkeiten nutzt.¹¹

- 2.107 Die Rspr.¹² hat sich wiederholt mit der **Mitbenutzung von Räumen**, insbesondere auch der Nutzung von Räumen in der **Privatwohnung**, befasst. Durchgehend wird auf das Verfügungsrecht des Unternehmens abgestellt.

1 BFH v. 13.6.2006 – I R 84/05, BStBl. II 2007, 94 (st. Rspr.).

2 RFH v. 30.4.1935 – IA 13/35, RStBl. 1935, 840; BFH v. 10.5.1961 – 155/60 U, BStBl. III 1961, 317 (319); v. 9.3.1962 – I B 156/58 S, BStBl. III 1962, 227; v. 5.10.1977 – I R 90/75, BStBl. II 1978, 205; v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624; v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162; v. 29.4.1987 – I R 118/83, BFH/NV 1988, 122; v. 11.10.1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166; FG Berlin v. 3.12.1969 – VI 86/69, EFG 1970, 327.

3 Ebenso *Maßbaum* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 214.

4 BFH v. 16.8.1962 – I B 223/61 S, BStBl. III 1962, 477.

5 BFH v. 30.1.1974 – I R 87/72, BStBl. II 1974, 327: ein leitender Angestellter mietete Räume unter seinem Namen an und stellte sie dem Unternehmen zur Verfügung.

6 BFH v. 17.3.1982 – I R 189/79, BStBl. II 1982, 624.

7 BFH v. 18.3.1976 – IV R 168/72, BStBl. II 1976, 365 – Ausbeiner-Fall.

8 BFH v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527.

9 FinMin NW, Erl. v. 1.7.1982 – S 2711 - 3-B 5, BB 1982, 1902.

10 FG Nds. v. 4.7.1991 – VI 480/89, RIW 1991, 1055.

11 BFH v. 5.6.2002 – I R 86/01, BStBl. II 2002, 683.

12 Ausführlicher Nachweis bei *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 14.

Der Unternehmer bzw. die vertretungsberechtigten Personen eines Unternehmens können in der Privatwohnung eine Betriebsstätte begründen (Rz. 2.119). Wird ein Angestellter in seiner Privatwohnung regelmäßig für sein Unternehmen tätig, so soll dies keine Betriebsstätte des Unternehmens begründen, selbst wenn der Arbeitgeber die Miete trägt.¹ Erst recht gilt dies, wenn der Arbeitnehmer die Miete selbst zahlt.² Ebenso begründet eine auf den Namen des Angestellten lautende und von diesem bezahlte Telefon- oder Fernschreibenanlage keine Betriebsstätte. Die OECD greift das Thema einer Betriebsstätte in den Privaträumen eines Angestellten in ihrem Bericht auf.³ Hierbei will sie auf die Umstände jedes Einzelfalls abstellen und durchaus eine Betriebsstätte bejahen, wenn der Angestellte regelmäßig und dauernd für seinen Arbeitgeber in seiner Privatwohnung tätig wird. Sie hält dies jedoch eher für Ausnahmefälle und verweist darauf, dass es sich i.d.R. um Hilfstätigkeiten (Rz. 2.143) handelt.

In der Rspr.⁴ des I. Senates⁵ des BFH ist eine **Tendenz** festzustellen, dem Merkmal der Verfügungsmacht geringere Bedeutung beizulegen (siehe auch Rz. 2.106 ff.). Er bezeichnet seine neue Rspr. als gewisse Fortentwicklung.⁶ Letztlich entscheidend soll sein, „dass eine bestimmte unternehmerische Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung mit einer festen örtlichen Bindung ausgeübt wird.“ Zur Kennzeichnung der örtlichen Bindung verwendet das Gericht auch die Bezeichnung „**Verwurzelung**“. Es fordert nicht mehr eine rechtliche Absicherung, wenn aus tatsächlichen Gründen ein bestimmter Raum zur Nutzung zur Verfügung steht. Mit diesem Urteil ergibt sich die Betriebsstätte bereits aus den Merkmalen der Einrichtung, deren Beziehung zur Erdoberfläche und der Nachhaltigkeit. Die Aufgabe des Merkmals der rechtlichen gesicherten Verfügungsmacht verwischt die Grenze zum Tätigkeitsprinzip. Erbringt der ausländische Unternehmer **innerhalb** einer inländischen Einrichtung seine Leistung, so wird er hier lediglich tätig. Erst wenn er seine Leistung **mittels** der Einrichtung erbringt, hat er eine inländische Betriebsstätte. Das Gesetz geht, wie auch die Beispiele verdeutlichen, von produzierenden und handelnden Unternehmen aus. Bei Dienstleistungsunternehmen (siehe Rz. 2.147) spielt die Verfügungsmacht über konkrete Räume eine untergeordnete Rolle, sodass bei diesen in der Tat das Tätigkeitsprinzip angemessen erschiene. Bezeichnenderweise betrifft das BFH-Urt. auch ein Dienstleistungsunternehmen. Solange jedoch keine Änderung⁷ des Gesetzes erfolgt, geht es nicht an, den Betriebsstättenbegriff je nach der

2.108

1 Kruse in T/K, § 12 AO Rz. 14 mit Hinweis auf BFH.

2 Er kann dann allerdings ständiger Vertreter werden, vgl. Rz. 2.158 ff.

3 OECD-Bericht (s. Rz. 2.149), Rz. 22 ff., 12 f.

4 BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462.

5 Vgl. zwei Richter dieses Senates: *Wassermeyer* in FS Kruse, 589 (594); *Buciek*, DStZ 2003, 139.

6 BFH v. 10.3.1993 – I R 70/91, BStBl. II 1993, 446 rechte Spalte.

7 *Reimer*, IStR 2009, 379 (380) hält die Ausweitung mit dem Gesetzeswortlaut für vereinbar.

Art des betriebenen Unternehmens anders zu definieren. Der Begriff verliert sonst seine klaren Umrisse und Rechtsunsicherheit ist die Folge. Der von der OECD behandelte Anstreicher-Fall¹ macht dies überdeutlich: Dieser erbringt seine Leistung – das Anstreichen des Hauses – an dem Haus, nicht mittels des Hauses. Die Unternehmenstätigkeit erfolgt am Gegenstand, nicht durch denselben.

- 2.109 Bereits der RFH² hatte aus dem Wort „fest“ in § 16 StAnpG gefolgert, dass die Betriebsstätte eine gewisse **Dauer** und **Nachhaltigkeit** aufweisen muss.³ Dies wird heute ebenfalls als erforderlich angesehen,⁴ ja man kann durchaus davon sprechen, dass dem Zeitelement eine immer größere Rolle zugemessen wird. Immerhin führt dieses Element zum Abschluss nur kurzer Tätigkeiten aus dem Betriebsstättenbegriff. Ein Beispiel mag dies verdeutlichen: Ein ausländischer Boxveranstalter führt im Inland einen Boxkampf durch. Zu diesem Zweck errichtet er ein Zelt mit einem Boxring. Die Anlage ist eine feste und dient auch seinem Unternehmen, sie ist aber nur vorübergehend. Aus den Gesetzesmotiven zur AO 1977 ist nicht zu entnehmen, ob unter Ausweitung des Begriffes auch in derartigen Fällen eine Betriebsstätte gewollt war. Der Betriebsstättenbegriff würde auch dann jegliche Konturen verlieren, wenn selbst die kurzfristige Benutzung fester Anlagen eine Betriebsstätte begründen würde. Daher ist am Erfordernis einer gewissen Ständigkeit festzuhalten. Unklar ist allerdings, wann diesem Erfordernis im Einzelfall Genüge getan ist. § 12 AO gibt lediglich bei Bauausführungen und Montagen eine zeitliche Grenze. Dies erklärt sich daraus, dass Bauausführungen und Montagen von vorneherein zeitlich befristet sind. Daher ist die Festlegung einer Mindestfrist unerlässlich, ohne dass ein Rückschluss auf die anderen Fälle zwingend erfolgen könnte. Als „dauerhaft“ könnte daher angesehen werden, wenn bei Begründung der Betriebsstätte eine **unbefristete** Tätigkeit geplant ist und eine Frist nur bei ihrer Natur nach befristeten Tätigkeit angesetzt wird. Dies würde allerdings zu unterschiedlichen Wertungen für die einzelnen Arten führen, für die Rechtfertigungen nicht erkennbar sind. Es spricht daher vieles dafür, beim Überschreiten des 6-Monats-Zeitraums in jedem Fall die Nachhaltigkeit zu bejahen.⁵ Andere nehmen für den Regelfall längere Fristen (neun bis zwölf Monate) als für Bauausführungen an.⁶ Es lassen sich aber auch kürzere Fristen als aus-

1 OECD-MK, Rz. 4.5; krit. hierzu auch *Kroppen*, IWB 2005, 731.

2 RFH v. 8.10.1941 – VI B 11/41, RStBl. 1941, 814.

3 BFH v. 30.8.1960 – I B 148/59, BStBl. III 1960, 468; v. 28.8.1986 – V R 20/79, BStBl. II 1987, 162.

4 *Wied* in Blümich, § 49 EStG Rz. 65; *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 2; *Feuerbaum*, Industrieanlagenbau, 44 ff.; *Schieber*, Auslandsbetriebsstätten, 7; *Intemann* in H/H/R, § 39 EStG Rz. 213 f.; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 14 f.; *Buciek* in Beermann/Gosch, § 12 AO Rz. 10.

5 So *Gersch* in Koch, § 12 AO Rz. 5; *Storck*, RIW 1979, 767 (768); *Kempermann*, FR 1993, 340.

6 *Feuerbaum*, DB 1972, 887 (888); *Kolck*, Betriebsstättenbegriff, 47 ff.

reichend ansehen.¹ Richtigerweise wird man auf die Umstände des Einzelfalls abstellen müssen,² wobei die **Sechs-Monats-Frist** ein Anhaltspunkt ist. Hier gelten ähnliche Erwägungen wie beim gewöhnlichen Aufenthalt (Rz. 2.40), da die Rspr. eine nicht nur vorübergehende Tätigkeit verlangt.³ Abschließend ist die Dauer noch nicht geklärt.⁴ Die OECD hat diese Frage auch in ihren Draft Report 2011⁵ aufgenommen. Dabei behandelt sie die Tätigkeiten, die ihrer Natur nach kurzfristig sind, aber jährlich regelmäßig wiederkehren.

Beispiel:

Der Italiener Luigi betreibt jedes Jahr auf Sylt während der Sommermonate von Anfang Juni bis Ende August einen Eissalon.

Einerseits bestätigt die OECD, dass die Betriebsstätte „a certain degree of permanency“ verlange; macht aber eine Ausnahme, wenn „the nature of the business is such that it will be carried on for that short period of time.“ Als Beispiel wird hierfür wird der Fall erwähnt, dass ein Unternehmen auf einer Messe 15 Jahre lang einen Stand für jeweils fünf Wochen mietet, um dort seine Produkte zu verkaufen.

c) Funktionale Merkmale

– **Unternehmenstätigkeit**

2.110

In der Betriebsstätteneinrichtung muss der **Betrieb des Unternehmens** ausgeübt werden. Dies folgt aus dem Merkmal des „Dienens“.⁶ Dies hat eine doppelte Bedeutung. In der Einrichtung spielt sich unternehmerische Aktivität ab, sie ist nicht selbst Gegenstand der Tätigkeit des Unternehmens. Dies kann der Unterscheidung in Anlage- und Umlaufvermögen entsprechen. So begründet ein ausländischer Grundstückshändler durch inländische Grundstücke keine Betriebsstätte.⁷ Auch „dient“ eine vermietete Immobilie nicht dem Unternehmen, da der Vermieter nicht in dieser eine unternehmerische Tätigkeit ausübt, sondern mit dieser vermögensverwaltend tätig wird und in der eigenen Nutzung der Immobilie durch die Rechte des Mieters eingeschränkt ist.⁸ Ob das Merkmal der Geschäftstätigkeit reine **Vermögensverwal-**

1 *Schieber*, Auslandsbetriebsstätten, 7; *Schieber*, IStR 1994, 521 (527).

2 BFH v. 30.10.1973 – I R 50/71, BStBl. II 1974, 107; FG München v. 11.12.1985 – I 47/50 C 1, EFG 1986, 259; *T/K*, § 12 AO Rz. 8; ebenso *Intemann* in H/H/R, § 39 EStG Rz. 214.

3 RFH v. 8.10.1942 – VI B 11/41, RStBl. 1941, 814; st. Rspr. BFH v. 30.10.1973 – I R 50/71, BStBl. II 1974, 107 (109).

4 So auch BFH v. 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 465.

5 OECD, Draft Report 2011, Rz. 32 ff.

6 *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 21 ff.

7 Ebenso *Maßbaum* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 214, 400 (Grundvermögen).

8 BFH v. 6.7.1978 – IV R 24/73, BStBl. II 1979, 18; v. 25.5.2011 – I R 95/10, IStR 2011, 691.

tungen ausschließt,¹ sodass der bloße Besitz von Grund- oder Kapitalvermögen nicht Gegenstand einer „Geschäfts“tätigkeit sein kann, ist nicht abschließend geklärt. Auch wenn eine reine Holdingbetriebsstätte unter den Betriebsstättenbegriff des § 12 AO² fallen sollte, so kommt es nicht zur beschränkten Steuerpflicht, weil es sich nicht um eine gewerbliche Tätigkeit handelt. Unterhält bspw. ein ausländisches Unternehmen mit großem, vermietetem inländischen Immobilienbesitz ein Büro im Inland zwecks Betreuung der Immobilien, so mag zwar eine Betriebsstätte vorliegen, aber die beschränkte Steuerpflicht beruht gleichwohl auf § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Anders ist es bei einer geschäftsleitenden Holdingbetriebsstätte. Dies gilt auch für die Betriebsstätte einer nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten Personengesellschaft. Die Prägung wirkt sich allerdings nur im nationalen Steuerrecht aus. Im Abkommensrecht führt eine vermögensverwaltende Tätigkeit einer Betriebsstätte nicht zu „Gewinnen eines Unternehmens“ i.S.v. Art. 7 OECD-MA.³ Das Halten von Beteiligungen durch eine im Übrigen aktive Betriebsstätte gehört nur bei **funktionaler Zugehörigkeit** zu der in der Betriebsstätte ausgeübten Geschäftstätigkeit zum Betriebsstättenvermögen.⁴

- 2.111 Anders als im DBA-Recht (Rz. 2.136) unterscheidet § 12 AO nicht nach der Art der Tätigkeit in der Betriebsstätte, sodass auch untergeordnete Tätigkeiten ausreichen. Dabei ist der Begriff der Tätigkeit weit zu verstehen und verlangt nicht die Anwesenheit von Personen,⁵ sodass auch Automaten eine Betriebsstätte begründen können.⁶
- 2.112 Im Zusammenhang mit Art. 5 Abs. 3 OECD-MA – Bauausführung als Betriebsstätte – wird in Rz. 19 auch der Fall behandelt, dass ein Generalunternehmer eines großen Projektes auch dann weiterhin eine Betriebsstätte unterhält, wenn er die Ausführung einem **Subunternehmer** überträgt.⁷ Die Baustelle soll dann weiterhin dem Generalunternehmer zur

1 So *Bendlinger*, IStR 2009, 521.

2 So *Looks* in Löwenstein/Looks/Heinsen, Betriebsstättenbesteuerung², Rz. 576, 775, 782; für das Abkommensrecht bejahend *Görl* in V/L⁵, Art. 5 OECD-MA Rz. 25.

3 Für eine autonome Auslegung des DBA mit der h.M. BFH v. 28.4.2010 – I R 81/09, BFH/NV 2010, 1550; v. 19.5.2010 – I B 191/09, BStBl. II 2011, 156; v. 9.12.2010 – I R 49/09; BStBl. II 2011, 482; gegen BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076 Rz. 1.1.51 (geändert durch BMF v. 20.11.2000 – IV B 4 - S 1300 - 222/00, BStBl. I 2000, 1509 bzw. BMF v. 16.4.2010 – IV B 2 - S 1300/09/10003 [2009/0716905]); BStBl. I 2010, 354 Rz. 2.2.1).

4 BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; siehe Rz. 4.4.

5 BFH v. 12.10.1977 – I R 226/75, BStBl. II 1978, 111; FG Düsseldorf v. 10.9.1999 – 9 K 524/86 BB, EFG 1992, 717; *Görl* in V/L⁵, Art. 5 OECD-MA Rz. 24; *Wassermeyer* in D/W, Art. 5 OECD-MA Rz. 33; *Wassermeyer*, IStR 1997, 149; *Portner*, IStR 1998, 553; *Günkel* in G/K/G, Art. 5 OECD-MA Rz. 5.

6 Art. 5 Rz. 42.6 OECD-MK; BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; v. 7.7.1997 – I B 26/97, BFH/NV 1998, 19; *Görl* in V/L⁵, Art. 5 OECD-MA Rz. 28.

7 Vgl. *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 20; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 23.

Verfügung stehen (Rz. 2.106). Der Subunternehmer soll dann selbst eine Betriebsstätte begründen, wenn er die im jeweiligen DBA vorgesehene Zeitschwelle überschreitet, wobei unklar ist, was dann mit der Betriebsstätte des Generalunternehmers geschieht. Nunmehr¹ greift die OECD dies wiederum auf und sie sieht sie nun eher als eine Frage der persönlichen Ausübung der Unternehmenstätigkeit.² Diskutiert werden die Fragen am sog. Ölplattform-Fall:

Beispiel:

KCo ist ein in ansässiges Unternehmen, welches Dienstleistungen der Ölindustrie erbringt. So auch OCo gegenüber, einem in S ansässigen Ölunternehmen, das in S eine Ölplattform betreibt. Zu den Dienstleistungen gehört auch das Catering auf der Plattform. Hierzu bedient sich KCo des in S ansässigen Catering-Unternehmens FCo, wobei nur KCo OCo gegenüber verantwortlich ist. Auf der Plattform ist nur FCo tätig, die übrigen Ingenieurdienstleistungen für die Plattform erbringt KCo in seinen Büros in R.

In Ergänzung der Rz. 10 des OECD-MK soll eingefügt werden, dass es zur Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreicht, wenn ein Subkontraktor die Tätigkeit eines Unternehmens ausübt. Vielmehr müssten auch die übrigen Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt sein, insbesondere die Verfügungsmacht des Unternehmens über die Einrichtungen muss gegeben sein. Dies könne sich aus der letztlichen Verantwortlichkeit („overall responsibility“) des Unternehmens ergeben. Sehr viel klarer werden dadurch die maßgebenden Kriterien nicht. Die Lösung kann sich nur aus den vertraglichen und faktischen Gestaltungen im Einzelfall ergeben. Ähnliche Fragen stellen sich dann, wenn sich mehrere unabhängige Unternehmen zur Erledigung eines größeren Projektes in einem **Joint-Venture** zusammenschließen und jeweils Teilarbeiten erbringen.³ Auch hierbei kommt es darauf an, ob die Tätigkeit des einen Unternehmens dem anderen zugerechnet werden kann und welche Einflussmöglichkeiten in concreto bestehen. In Abwandlung des Hotel-Falls⁴ kann man die Fragen folgendermaßen darstellen:

Beispiel:

Die ausländische Immobiliengesellschaft errichtet in Deutschland ein Hotelgebäude. Die Inneneinrichtung wird einer ausländischen Innenarchitektin übertragen. Das Hotel wird von einer ausländischen Hotelbetriebsgesellschaft durch einen abgeordneten Hoteldirektor betrieben.

Der BFH⁵ bejaht eine Betriebsstätte der Hotelbetriebsgesellschaft. Der Betrieb des Hotels ist an sich eine Aufgabe der Immobiliengesellschaft, zugleich aber auch eine Unternehmenstätigkeit der Hotelbetriebsgesell-

1 OECD, Interpretation and application of Art. 5, Paris 2011, 20.

2 Behandelt in Art. 5 Rz. 10 OECD-MK, wo neben dem Personal des Unternehmens vor allem Automaten erörtert werden.

3 Erörtert im OECD-Bericht 2011, 22 f.

4 Siehe hierzu Mössner in FS Vogel, 956 ff.

5 BFH v. 3.2.1993 – I R 80, 81/91; BStBl. II 1993, 462.

schaft, die auch die Verfügungsmacht über das Hotel ausübt.¹ Ob die Immobiliengesellschaft ebenfalls eine Betriebsstätte durch das Hotel begründet, hängt entscheidend davon ab, welche Einflussmöglichkeiten sie auf den Betrieb besitzt. Ähnliches schlägt die OECD in einer neuen Rz. 10.4 OECD-MA Kommentar Art. 5 für die Lösung für ein Joint Venture vor. Ebenfalls gehört die Behandlung von **abgeordnetem Personal** in internationalen Unternehmen hierhin.² Bei diesem kommt es einerseits darauf an, wessen Aufgaben es wahrnimmt. Dies können solche des entsendenden Unternehmens sein, aber auch solche des aufnehmenden Unternehmens. Im ersteren Fall müssen sie dem entsendenden Unternehmen die übrigen Voraussetzungen einer Betriebsstätte, wie z.B. Verfügungsmacht, vermitteln, damit dieses eine Betriebsstätte durch das Personal begründet. Dabei spielen auch Weisungsrechte eine entscheidende Rolle. Dies entspricht der h.M.,³ wonach es darauf ankommt, dass der Subunternehmer auf Gefahr und Rechnung des Unternehmens tätig wird sowie von diesem laufend überwacht wird.

- 2.113 Während die OECD nunmehr, wie dargelegt, bei der Einschaltung von Subunternehmern entscheidend auf die tatsächlichen Verhältnisse bei der Verfügungsmacht über die Betriebsstätte abstellt, ist die Auffassung des BFH in neueren Entscheidungen nicht mehr eindeutig festzustellen. In den zuvor behandelten Fällen ging es darum, ob das Subunternehmen in fremden Räumen eine Betriebsstätte begründet. In der Entscheidung v. 24.8.2011⁴ behandelt das Gericht den Fall einer Auslagerung von Geschäftsführungstätigkeiten auf eine Management-Gesellschaft und der Begründung einer Betriebsstätte des Auftragsgebers in den Räumen des „Subunternehmens“. Dem Sachverhalt nach hatte ein britischer Private Equity Fonds mit einer britischen Kapitalgesellschaft A einen Managementvertrag geschlossen, weil deren Geschäftsführer über die erforderlichen Genehmigungen für Finanztransaktionen verfügten. Der Fonds hatte seinerseits eine britische Kapitalgesellschaft B als Geschäftsführerin. Deren Geschäftsführer wiederum waren zugleich Mitarbeiter („directors und non-executive directors“) der Gesellschaft A. Sie übten ihre Tätigkeit in den Räumen der Gesellschaft B aus. Dazu gehörten auch die Tätigkeiten, die die B für die A wahrnahm. Hatte er noch wenige Jahre⁵ zuvor keine Betriebsstättenbegründung bei einer Tätigkeit in den Räumen eines Vertragspartners angenommen, bejahte das Gericht, dass die A infolge des Managementvertrages auch ohne ein vertraglich eingeräumtes Nutzungsrecht die Räume der B nicht nur gelegentlich mitbenutzte. Aus-

1 Ebenfalls zur Tätigkeit in fremden Räumen siehe BFH v. 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154; v. 4.6.2008 – I R 30/67, BStBl. II 2008, 922; bei durchaus vergleichbarem Sachverhalten kommt das Gericht zu unterschiedlichen Ergebnissen.

2 OECD-Bericht 2011, 18 f.

3 Z.B. *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 20; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 23; *Buciek* in Beermann/Gosch, § 12 AO Rz. 20.

4 BFH v. 24.8.2011 – I R 46/10, IStR 2011, 925 m. Anm. *Wassermeyer*.

5 BFH v. 22.4.2009 – I B 196/08, BFH/NV 2009, 1588.

schlaggebend sei, dass die A „mittels der vertraglichen Überantwortung von Aufgaben und dadurch mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen Apparats in der Lage war, ihrer unternehmerischen Tätigkeit operativ nachzugehen.“ Dies vermittele ihr Verfügungsmacht über die Räume der B. Diese Ausführungen sind sehr generell gehalten und stellen nicht auf die „Doppelfunktion“ der Mitarbeiter ab. Die Entscheidung liegt damit auf der Linie weiterer¹ Urteile.

– **Art des Beitrages**

2.114

Die zweite Bedeutung besteht darin, dass eine eigene unternehmerische Tätigkeit in der Betriebsstätte ausgeübt werden muss. Dass letztlich die Tätigkeit dem Unternehmen zugutekommt, also ihm irgendwie „dient“, reicht nicht aus. Stillgelegte Betriebe sind keine Betriebsstätten. Es muss sich in ihr eine nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene menschliche Tätigkeit vollziehen, wobei jedoch auch Nebentätigkeiten oder technische Hilfstätigkeiten genügen, sofern diese nur dem Gewerbebetrieb als solchem **unmittelbar dienen**.² Dies ist dann der Fall, wenn die in der Einrichtung wahrgenommene Tätigkeit auf Rechnung und Gefahr des Unternehmers erfolgt.³ Sozialeinrichtungen, z.B. ein Erholungsheim, dienen nur mittelbar dem Unternehmen.⁴ Nicht erforderlich ist, dass sich Personen in der Betriebsstätte aufhalten⁵ bzw. aufhalten können. Vom Ausland betriebene automatische Anlagen – Pipelines,⁶ Sendeanlagen, Computerstationen – kommen als Einrichtungen, die dem Unternehmen dienen, in Betracht. Diese letztere Aussage ist nicht unproblematisch. Sie enthält eine nicht unwesentliche Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. Sie verzichtet auf das Merkmal des Ausübens von Unternehmenstätigkeit *in* der Anlage und modifiziert es zur Unternehmenstätigkeit *durch* die Anlage. Unproblematisch ist dies nicht.⁷

Das Merkmal, dass die Einrichtung der Unternehmenstätigkeit dienen muss, hängt eng mit dem Verfügungsrecht (Rz. 2.106) und der Tätigkeit gerade dieses Unternehmens zusammen. Trotz der unterschiedlichen For-

2.115

1 BFH v. 23.2.2011 – I R 52/10, BFH/NV 2011, 1354; v. 13.10.2011 – I R 61/09, BStBl. II 2011, 249.

2 RFH v. 14.3.1939 – I 101/39, RStBl. 1939, 755; BFH v. 10.5.1961 – IV 155/60 U, BStBl. III 1961, 317.

3 FG BW v. 11.5.1992 – 3 K 309/91, EFG 1992, 653.

4 H.M.: RFH v. 22.1.1941 – VI B 7/40, RStBl. 1941, 90; v. 17.9.1941 – VI B 15/41, RStBl. 1941, 764; BFH v. 16.6.1959 – I B 214/58 U, BStBl. III 1959, 349; v. 29.11.1960 – I B 222/59 U, BStBl. III 1961, 52; v. 7.3.1979 – I R 145/76, BStBl. II 1979, 527; FG Köln v. 14.7.1987 – 5 K 459/83, EFG 1987, 568; krit. *T/K*, § 12 AO Rz. 9; FG Hess. v. 26.3.1982 – VIII 326/78, EFG 1983, 35; abl. *Buciek* in *Beer-mann/Gosch*, § 12 AO Rz. 23; *Wassermeyer* in *D/W*, Art. 5 OECD-MA Rz. 52.

5 Dadurch unterscheidet sich die Betriebsstätte von der Geschäftseinrichtung in Art. 14 OECD-MA.

6 BFH v. 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12.

7 Siehe *Wassermeyer*, *IStR* 1997, 147.

mulierung in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA (Rz. 2.136 f.) geht auch die OECD von einer engen Verknüpfung der Betriebsstätte mit der Unternehmens-tätigkeit aus. Daher führt es nicht notwendigerweise zur Begründung einer Betriebsstätte, wenn sich Personal eines Unternehmens **in den Räumen eines anderen Unternehmens** aufhält.¹ Als Beispiel wird genannt, dass sich Personal eines Unternehmens zur Hereinholung von Aufträgen regelmäßig in den Räumen der Kunden aufhält. Der Kommentar lässt es in diesem Fall am Verfügungsrecht scheitern. Der OECD-Bericht 2012² unterscheidet stärker als zuvor zwischen eigenen und fremden Unternehmenstätigkeiten. Dies wird vor allem bei **Lohnveredelung**³ und **Auftragsfertigung** bedeutsam. Als Beispiel diskutiert die OECD den Fall eines Automobilunternehmens in R, das in S die Autos aus den gelieferten Einzelteilen auf cost-plus-Basis zusammenbauen lässt. Bei der Verneinung einer Betriebsstätte des Automobilunternehmens in S soll dann ein entscheidender Gesichtspunkt sein, dass die Gebäude und Anlagen des Fertigers in S nicht „genutzt“ werden.

d) Tochtergesellschaft

- 2.116 Außerhalb dieser Kriterien wird keine Betriebsstätte begründet. Insbesondere begründet die **inländische Tochtergesellschaft** i.d.R. keine Betriebsstätte ihrer ausländischen Muttergesellschaft. Eine inländische Kapitalgesellschaft ist aufgrund ihrer Rechtsform ein eigenes Subjekt der Körperschaftsteuer. Auch die hundertprozentige deutsche Tochterkapitalgesellschaft wird nicht zur Betriebsstätte ihrer ausländischen Konzernmutter. Ältere Urteile des RFH, in denen dieser die sog. Konzerntheorie und die Filialtheorie begründet hat, sind überholt.⁴ Art. 5 Abs. 7 OECD-MA bestätigt diese sich aus der Selbständigkeit der Gesellschaft ergebende Auffassung. Diese sog. Anti-Organ-Klausel⁵ stellt klar, dass die steuerliche Selbständigkeit einer Kapitalgesellschaft nicht alleine durch die gesellschaftsrechtliche Beherrschung beeinträchtigt wird. Dadurch wird verhindert, dass Einkünfte der beherrschenden Gesellschaft im Staat der beherrschten Gesellschaft steuerlich erfasst werden. Das Ur. des BFH v. 9.2.2011⁶ zur grenzüberschreitenden gewerbsteuerlichen Organschaft verkennt dies. Wenn § 2 GewStG die Organgesellschaft gewerbsteuerlich zur Betriebsstätte des Organträgers erklärt, so handelt es sich dabei weder um eine Betriebsstätte im Sinne von § 12 AO noch um eine solche des Abkommensrechts. Vielmehr soll dadurch als Rechtsfolge der Gewerbeertrag des Organkreises ermittelt werden. Da jedoch ein ausländischer

1 Art. 5 Rz. 4.2 OECD-MK.

2 OECD-Bericht 2012, 11 Rz. 17.

3 Hierzu eingehend *Lühn*, IWB 2008, Fach 3, Gruppe 2, 1139, 1391, der allerdings noch stark auf den Aspekt des Verfügungsrechts und dessen konkrete vertragliche Ausgestaltung abstellt.

4 *Görl* in V/L⁵, Art. 5 OECD-MA Rz. 167.

5 *Görl* in V/L⁵, Art. 5 OECD-MA Rz. 164 f.

6 BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106.

Organträger ohne eigene inländische Betriebsstätte nicht der deutschen Gewerbesteuer unterliegt, scheidet auch die Zusammenfassung. Allerdings: Auch die Tochtergesellschaft kann wie jede andere Kapitalgesellschaft ganz oder teilweise als ständiger Vertreter¹ (Rz. 2.156 ff., 2.166, 2.170) der Muttergesellschaft handeln. Die Muttergesellschaft wird dann jedoch durch die besondere Art der Tätigkeit der Tochtergesellschaft beschränkt steuerpflichtig, ohne dass sich im Übrigen an der Behandlung der Tochtergesellschaft als einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft etwas ändert. Wenn der BFH (I R 54, 55/10) aus Art. 5 Abs. 7 OECD-MA ableitet, dass diese Norm es verbiete, aus einer inländischen Kapitalgesellschaft eine (gewerbsteuerliche) Betriebsstätte der ausländischen Muttergesellschaft zu machen, so verkennt er, dass Art. 5 Abs. 7 die Begründung einer Besteuerung der ausländischen Muttergesellschaft betrifft, nicht aber die Art und Weise der Besteuerung der inländischen Gesellschaft.

e) Aufzählung von Betriebsstätten

§ 12 Satz 2 AO nennt, wie die Formulierung „insbesondere“ deutlich macht, **Beispiele von Betriebsstätten**. Diese sind 2.117

- die Stätte der Geschäftsleitung,
- Zweigniederlassungen,
- Geschäftsstellen,
- Fabrikations- und Werkstätten,
- Warenlager,
- Ein- oder Verkaufsstellen,
- Bergwerke oder sonstige Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
- Bauausführungen oder Montagen über sechs Monate Dauer.

Obwohl der Wortlaut entscheidend dafür spricht, dass die nicht abschließend aufgeführten Beispiele nur bei Vorliegen des Grundtatbestandes (Rz. 2.102) Betriebsstätten sind, ist dies streitig (vgl. näher Rz. 2.118).

§ 12 AO führt in seinem Satz 2 acht Fälle an, die „insbesondere“ als Betriebsstätten anzusehen seien. Die Formulierung legt den Schluss nahe, es handle sich um Beispiele² bzw. Klarstellungen zu Satz 1, sodass die Voraussetzungen der allgemeinen Definition auch in diesen Fällen erfüllt sein müssen. Unzweifelhaft ist die Aufzählung keine abschließende.³ Ein Blick auf die einzelnen Beispiele zeigt dann jedoch, dass nicht in allen 2.118

1 Vgl. hierzu ausführlich Görl in V/L⁵, Art. 5 OECD-MA Rz. 168 ff.; s. auch BFH v. 9.2.2011 – I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106.

2 So die Gesetzesbegründung, vgl. *Mittelsteiner/Schaumburg*, AO 77, 32; allerdings sind es nicht Regelbeispiele im technischen Sinn, wie *Haase* in HaaseArt. 5 OECD-MA Rz. 19 ff. ausführt.

3 *Scholtz* in Koch/Scholtz, § 12 AO Rz. 7; *Kruse* in T/K, § 12 AO Rz. 10; *Wassermeyer* in D/W, Art. 5 OECD-MA Rz. 61; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 25.

Fällen die Voraussetzungen des Satzes 1 vorliegen können. So verlangt der Ort der Geschäftsleitung keine Geschäftseinrichtung (Rz. 2.66).¹ Gleiches gilt für Nr. 7 und 8; Bergwerke und schwimmende Bauausführungen erfüllen ebenfalls nicht uneingeschränkt die Merkmale des Satzes 1. Daher enthalten die „Beispiele“ des Satzes 2 eine „Definitionserweiterung“.² Für das praktische Vorgehen empfiehlt es sich daher, zunächst die Voraussetzungen der einzelnen Nummern des Satzes 2 zu prüfen – die allerdings nicht scharf gegeneinander abgegrenzt sind – und erst bei dessen Nichtvorliegen auf die allgemeine Definition des Satzes 1 zurückzugreifen.

2.119 – Stätte der Geschäftsleitung (Nr. 1)

Der Begriff der Geschäftsleitung³ wird in § 12 AO i.S.d. Definition des § 10 AO verwendet (vgl. Rz. 2.66). Während in § 1 Abs. 1 KStG nur davon die Rede ist, dass die Körperschaft ihre Geschäftsleitung im Inland haben muss, setzt die Betriebsstätte eine „Stätte“ der Geschäftsleitung voraus. In Art. 5 OECD-MA ist vom „Ort“ der Geschäftsleitung die Rede. Die Stätte der Geschäftsleitung begründet eine Betriebsstätte⁴ und somit die beschränkte Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG) für ausländische Unternehmen, soweit sie Einzelunternehmen sind oder von einer aufgrund des Typenvergleichs (Rz. 2.59) als Personengesellschaft (anders bei Kapitalgesellschaft, Rz. 2.66) einzustufenden Vereinigung betrieben werden. Somit entscheidet der Ort, an dem die für das Tagesgeschäft⁵ maßgebenden Entscheidungen gefällt werden. Dies kann auch die Wohnung des Betriebsinhabers sein.⁶ Eine Stätte verlangt **keine Einrichtung** oder Anlage, sondern nur eine regelmäßige räumliche Fixierung.⁷ Es reicht demnach aus, wenn der Geschäftsführer regelmäßig – auch zu Hause – an einem Ort die entsprechenden Geschäftsführungsmaßnahmen wahrnimmt. In multinationalen Konzernen werden oft Geschäftsleitungsfunktionen – Buchführung, Rechtsabteilung, Personalwesen usw. – bei einer Gesellschaft konzentriert. Dieses „**Outsourcing von Management**“ führt zu eigener Tätigkeit des ausführenden Konzernunternehmens in eigenen Räumen und begründet keine eigene Betriebsstätte des anderen Unternehmens, für das die Leistungen erbracht werden.⁸ Dies möchte die OECD nun-

1 So auch BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148.

2 BFH v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148; *Musil* in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 25; *a.A. Maßbaum* in H/H/R, § 49 EStG Rz. 216; vgl. auch *Schauhoff*, IStR 1995, 108 (110); *Lüdicke* in Fischer (Hrsg.), Besteuerung, 40: nur für Ort der Geschäftsleitung.

3 Siehe auch *Wassermeyer*, Betriebsstätten-Handbuch, 419.

4 BFH v. 7.9.1993 – VII B 169/93, BFH/NV 1994, 193; v. 9.7.2003 – I R 4/02, BFH/NV 2004, 83.

5 BFH v. 7.12.1994 – I R 1/93, BStBl. II 1995, 178.

6 BFH v. 18.12.1986 – I R 130/83; BFH/NV 1988, 119; v. 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 148.

7 So auch Art. 5 Rz. 13 OECD-MK.

8 So auch Art. 5 Rz. 42 OECD-MK.

mehr¹ dadurch absichern, dass der Ort der Geschäftsleitung nur dann eine Betriebsstätte begründet, wenn die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gegeben sind, d.h., eine Geschäftseinrichtung zur Verfügung steht. Sollte sich diese Ansicht durchsetzen, würde insoweit Art. 5 OECD-MA von § 12 AO abweichen (vgl. Rz. 2.143 ff.). Vor allem die Rspr. des BFH scheint in eine andere Richtung zu gehen. Im Urtr. v. 14.10.2010² ging es darum, ob ein Unternehmen einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb i.S.v. § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. unterhält, wenn es die Geschäftstätigkeit mittels eines Managementvertrages auf ein anderes, geeignetes Unternehmen auslagert („outsourced“). Mit dem Argument, dass die Norm die Organisation des Betriebes nicht erfordere, aber, dass das Unternehmen „selbst und ausschließlich eine entsprechende Tätigkeit am Markt“ ausübe, rechnete der BFH die „outgesourcte“ Tätigkeit dem Unternehmen zu. Konnte man dies noch als einen Spezialfall im Rahmen des § 8 Abs. 1 Nr. 3 AStG a.F. ansehen, so nimmt der Senat darauf im Urtr. v. 25.8.2011³ Bezug, um zu begründen, dass ein Unternehmen bei Übertragung der Geschäftsführungstätigkeit auf ein anderes Unternehmen mittels eines Managementvertrages in den Räumen des beauftragten Unternehmens selbst eine Geschäftsführungsbetriebsstätte unterhalte.

– Zweigniederlassung (Nr. 2)

2.120

Der Begriff ist i.S. des Handelsrechts zu verstehen (§§ 13 ff. HGB). Sie muss im Handelsregister eingetragen sein.⁴ Die Eintragung begründet eine widerlegbare⁵ Vermutung, dass auch tatsächlich eine Betriebsstätte unterhalten wird. Eine Zweigniederlassung⁶ setzt eine räumliche Trennung von der Hauptniederlassung, die Ausführung nicht bloßer Hilfsgeschäfte, eine gewisse Dauer, einen eigenständigen Leiter und eine gewisse Selbständigkeit auch nach außen voraus. Da das Gericht bei der Eintragung diese Kriterien zu prüfen hat (§ 13 Abs. 3 HGB), muss das Nichtvorliegen zumindest eines Merkmals zur Widerlegung der Vermutung dargetan werden. Trotz der Selbständigkeit stellt eine Zweigniederlassung nur einen unselbständigen Unternehmensteil dar.⁷

1 OECD-Bericht 2011, 24 f. Rz. 58 ff.

2 BFH v. 14.10.2010 – I R 61/09, BStBl. II 2011, 249.

3 BFH v. 25.8.2011 – I R 46/10, IStR 2011, 925 m. Anm. Wassermeyer.

4 RFH v. 6.10.1925 – II A 397/25, RFHE 17, 20; Wassermeyer in D/W, Art. 5 OECD-MA Rz. 72; vgl. auch Musil in H/H/Sp, § 12 AO Rz. 27; a.A. Buciek in Beermann/Gosch, § 12 AO Rz. 32.

5 Zur Wiederlegung Ebling, RIW 1982, 146.

6 Vgl. Baumbach/Hopt, § 13 HGB Rz. 3.

7 BFH v. 20.7.1988 – I R 49/84, BStBl. II 1989, 140 (142); FG Rh.-Pf. v. 4.10.1973 – III 96/71, EFG 1974, 127.