

§ 14 Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition

Christian Jung

I. Das Projekt

Im September und Oktober 2018 verfasste der Autor für die IBFD Schriftenreihe „EC and International Tax Law Series“ einen umfassenden Beitrag über die aktuellen Entwicklungen im Bereich der deutschen Betriebsstättendefinition. Der Bericht wird in Band 17 der Reihe voraussichtlich im Laufe des Jahres 2019 erscheinen.

II. Hintergrund der Arbeit

Die Schriftenreihe „EC and International Tax Law Series“ hat es sich zur Aufgabe gemacht wissenschaftliche Beiträge aus verschiedensten Ländern zu einem gemeinsamen Thema aus dem Bereich des europäischen und internationalen Steuerrechts zusammenzuführen, und damit ein großes Bild der international hierzu bestehenden Praxis zu ermöglichen. Auf der Grundlage einzelner Berichte aus den beteiligten Ländern wird zudem ein übergreifender Generalbericht erstellt. Der neueste Band stellt die Frage nach aktuellen Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition.

Die abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition ist wohl nicht erst aber spätestens seit den im Jahre 2013 begonnenen Arbeiten an Aktionspunkt 7 des BEPS-Projektes Gegenstand einer kontroversen Entwicklung. Ziel der Arbeiten auf Ebene der OECD war es, durch die Implementierung eines „substance-over-form-Ansatzes“ in die bestehenden DBA, die bestehenden Möglichkeiten zur künstlichen Vermeidung der Existenz einer Betriebsstätte im Quellenstaat einzuschränken. Die Ergebnisse wurden 2015 in einem Abschlussbericht¹ veröffentlicht und fanden 2017 Eingang in das

¹ OECD, BEPS Action 15: Final Report 2015.

OECD² sowie UN³ Musterabkommen und den zugehörigen Musterkommentar. Die Änderungen umfassten insbesondere Modifikationen an der Definition der Vertreterbetriebsstätten, die eine deutliche Ausweitung erfahren hat, sowie Missbrauchsvermeidungsvorschriften bzgl. Bau- und Montagebetriebsstätten sowie der Ausnahmegvorschrift in Bezug auf Tätigkeiten von vorbereitendem oder unterstützendem Charakter.

Im Rahmen dieses Projektes fungierte aus dem Institut Herr Prof. Dr. Reimer als Generalberichtersteller, dessen Aufgabe es war, die in den einzelnen Länderberichten aufgezeigten nationalen Entwicklungen im Bereich der Betriebsstättendefinition aufzugreifen, zu einem großen Ganzen zusammenzufügen und etwaigen länderübergreifenden Tendenzen nachzuspüren. Die Arbeit des Autors dieses Beitrages war es, als Länderberichtersteller die aktuellen Entwicklungen im deutschen Recht aufzuzeigen. Dabei werden die international bestehenden Streitpunkte aus Sicht der deutschen Rechtspraxis dargelegt, was zum einen die Darstellung hergebrachter Grundsätze mit einschloss; ein besonderer Fokus wurde aber auf die im deutschen Recht neueren Entwicklungen gelegt.

III. Aktuelle Entwicklungen im Bereich der DBA

Als auf Export fokussierte Wirtschaft zeigt Deutschland im Bereich der DBA-Praxis wenig Interesse an einer Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. So beabsichtigt Deutschland nur eine der fünf einschlägigen Bestimmungen des Multilateralen Instruments⁴ (MLI), durch das die beschlossenen Änderungen umgesetzt werden sollten, für anwendbar zu erklären.⁵

² Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> (letzter Zugriff 5.11.2018).

³ United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017, abrufbar unter: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (letzter Zugriff 5.11.2018).

⁴ Multilateral Convention to Implement Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting v. 26.11.2017.

⁵ Vgl. Federal Republic of Germany – Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature, <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-germany.pdf> (letzter Zugriff 30.10.2018).

Auch im Rahmen des OECD Musterabkommens behält sich Deutschland die Verwendung der bestehenden, engeren Fassung in Bezug auf Vertreterbetriebsstätten vor.⁶ Außer im 2015 mit Australien abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen⁷ hat Deutschland von der neuen Fassung der Betriebsstättendefinition des OECD Musterabkommens keinen Gebrauch gemacht.

IV. Aktuelle Entwicklungen in deutscher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis

Aktuelle Streitpunkte im nationalen Recht betreffen insbesondere die Auslegung des Merkmals der Verfügungsmacht. Anlass waren anhaltende Tendenzen auf Ebene der OECD das Merkmal erweiternd zu interpretieren. Dieses sollte u.a. bereits im Falle des beständigen Tätigwerdens in Geschäftsräumen des Kunden zu bejahen sein.⁸ Ein zweiter Bereich betrifft die im Schrifttum kontrovers aufgefasste Rechtsprechung des BFH zu Betriebsstätten in Räumen beauftragter Management-Gesellschaften. Beide Themengebiete wurden unter dem Stichwort der unechten Vertreterbetriebsstätten diskutiert.⁹

⁶ OECD Musterabkommen Kommentar 2017, Art. 5 Rn. 180.

⁷ Abkommen vom 12. November 2015 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Australien zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie zur Verhinderung der Steuerverkürzung und -umgehung, BGBl. II 2016, 1114.

⁸ Vgl. das s.g. „painter example“ in OECD Musterabkommen Kommentar 2017, Art. 5 Rn. 17; dem Deutschland jedoch widersprochen hat, OECD Musterabkommen Kommentar 2017, Rn. 178.

⁹ Vgl. u.a. . *Beduhn/Staudler*, IStR 2015, 937; *Reiser/Cortez*, IStR 2013, 6; *Kahle/Kindich*, IStR 2016, 89.

1. Unechte Vertreterbetriebsstätten

a. Betriebsstätte in Geschäftseinrichtungen von Kunden

Die erste Konstellation betrifft Fälle, in denen ein Unternehmen in beständiger Art und Weise sich zur Erfüllung vertraglicher Verpflichtungen der Geschäftseinrichtungen seiner Kunden bedient. Die Frage ist, ob diese Geschäftseinrichtungen dem Unternehmen so zur Verfügung stehen, dass „der Steuerpflichtige eine Rechtsposition inne hat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann.“¹⁰

Im Jahre 1993 öffnete der BFH die nationale Betriebsstättendefinition dahingehend, dass nunmehr kein explizites Recht auf Verwendung einer Geschäftseinrichtung zur Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Verfügungsmacht erforderlich sei.¹¹ 2004 bejahte das Gericht die Verfügungsmacht im Falle eines Dienstleisters, der zu Schulungszwecken auf Räumlichkeiten und Inventar der US Armee zurückgreifen konnte.¹² Im Jahre 2008 hielt der BFH diese Rechtsprechung nicht aufrecht,¹³ wobei Qualität und Ausmaß der Abkehr seitdem Anlass zu kontroversen Diskussionen bieten.¹⁴ Die im Anschluss ergangene Spruchpraxis der Finanzgerichte erscheint in der Folge in höchstem Maße uneinheitlich.¹⁵

¹⁰ BFH, Urt. v. 4. Juni 2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, 922 unter II. 2. a) aa).

¹¹ BFH, Urt. v. 03. Feb. 1993, I R 80-81/91, BStBl. II 1993, 462.

¹² BFH, Urt. v. 14. Juli 2004/NV, I R 106/03, juris.

¹³ BFH, Urt. v. 4. Juni 2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, 922.

¹⁴ Vgl. u.a. Beduhn/Staudler, IStR 2015, S. 937; OFD Karlsruhe, Schreiben v. 16. Sept. 2014, S. 130.1/316-St 222, IStR 2015, 887 Rn. 1; FG Düsseldorf, Urt. v. 19. Jan. 2016, 13 K 952/14 E, EFG 2016, 507.

¹⁵ Vgl. FG Münster, Urt. v. 22. Aug. 2012, 10 K 2722/11 K, juris; FG Thüringen, Urt. v. 07. Juli 2015, 2 K 636/12, IStR 2017, 738; FG Düsseldorf, 19. Jan. 2016, 13 K 952/14 E, SteuK 2016, 389; FG Köln, 16. Okt. 2012, 8 K 2753/08, juris Rn. 46; FG Köln, Urt. v. 18. Sep. 2014, 4 K 1753/11, juris; FG München, Urt. v. 31. Mai 2017, 9 K 3041/15, IStR 2017, 749.

b. Betriebsstätte in Geschäftseinrichtungen von Subunternehmern

Eine zweite Rechtsprechungslinie betrifft die Verfügungsmacht von Unternehmen über Geschäftseinrichtungen beherrschter Managementgesellschaften. Zunächst stellte der BFH fest, dass selbst bei bestehender Verfügungsmacht eigene Geschäftstätigkeiten des Auftraggebers in den Geschäftseinrichtungen von Subunternehmern ausgeführt werden müssten, um eine Betriebsstätte zu begründen.¹⁶ Dieses Kriterium könne insbesondere durch die Ausübung von Überwachungstätigkeiten erfüllt werden.¹⁷

Im Februar 2011 bejahte der BFH solche Überwachungstätigkeiten in Fällen, in denen die Geschäftsführer der beauftragenden und der beauftragten Gesellschaft personenidentisch sind.¹⁸ In einem beinahe identischen Fall entschied der BFH zwar im Ergebnis in gleicher Weise, die Begründung wich aber von der Rechtsprechung aus dem Februar des selben Jahres ab.¹⁹ Nun erschien es, als ob der BFH die Tätigkeit der Management-Gesellschaft selbst dem Auftraggeber zurechnete.²⁰ Damit würde die auftraggebende Gesellschaft durch die Betriebsstätte Einkünfte aus der Tätigkeit der Management-Gesellschaft erzielen.

Das Urteil wurde im einschlägigen Schrifttum umfassend kritisiert.²¹

2. Sonstige Tendenzen

Offene Fragen bestehen weiterhin in Bezug auf die erforderliche Beständigkeit einer Unternehmung, insbesondere im Falle regelmäßig wiederkehrender Tätigkeiten. Hierzu entschied der BFH 2006, dass grundsätzlich eine Dauer von 6 Monaten zu fordern sei,²² diese durch wiederkehrende Tätigkeiten erfüllt werden könne, eine jährlich 4-wöchige Betreuung eines

¹⁶ BFH, Urt. v. 30. Juni 2005, III R 76/03, BStBl. II 2007, 84.

¹⁷ BFH, a.a.O.

¹⁸ BFH, Urt. v. 23. Feb. 2011/NV, I R 52/10, juris.

¹⁹ BFH, 24 Aug. 2011, I R 46/10, BStBl. II 2014, 764.

²⁰ BFH, a.a.O.

²¹ Blumers/Weng, DStR 2012, 551; Ditz/Quilitzsch, FR 2012, 500; Reiser/Cortez, IStR 2013, 6; Kahle/Kindich, IStR 2016, 94.

²² BFH, Urt. v. 28 Juni 2006, I R 92/05, BStBl. II 2007, 100.

Weihnachtsmarktstandes jedoch nicht genüge.²³ Die erforderliche Art und Umfang der Regelmäßigkeit einer solchen Tätigkeit blieb jedoch offen.

Schließlich waren die Behandlung von Sondervergütungen und die Auslegung des § 50d Abs. 10 EStG Gegenstand aktueller Rechtsprechung. Der BFH entschied, dass ohne eine gewerbliche Tätigkeit auch keine Betriebsstätte bestehe.²⁴ Ansonsten sind im Rahmen dieses Themengebietes allerdings Aspekte der Einkünftezurechnung, und nicht die Betriebsstättendefinition als solche betroffen.

Weitere Elemente der Betriebsstättendefinition waren nicht Gegenstand substantieller Rechtsprechungsänderungen oder geänderter Verwaltungspraxis.

V. Fazit und Ausblick

Die nationale Betriebsstättendefinition ist aufgrund der hohen Bedeutung für das Gewerbesteuerrecht weitgehend gefestigt. Die Grundsätze dieser Auslegung werden in der Folge oftmals auf das abkommensrechtlichen Begrifflichkeiten übertragen, so dass diesen kein gesonderter Gehalt zukommt. Oftmals steht die nationale Praxis im Rahmen der OECD einer Ausweitung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Wege. Es bleibt daher abzuwarten, ob die Entwicklungen auf internationaler Ebene auf die abkommensrechtliche Begriffsbildung deutscher Gerichte und Steuerverwaltungen durchschlagen werden. Momentan lassen sich – außer den aufgezeigten Streitpunkten im Rahmen des Kriteriums der Verfügungsmacht – nur wenige Tendenzen in diese Richtung ausmachen.

²³ BFH, Urt. v. 17 Sep. 2003, I R 12/02, BStBl. II 2004, 396.

²⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 28 Apr. 2010, I R 81/09, BStBl. II 2014, 754.