

Die Checkliste zum Betriebsstättenbegriff

Für Unternehmen, die versuchen ihre Marktanteile durch ein Auslandsengagement zu erweitern, bietet sich die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung in Form einer Betriebsstätte an. Durch das Urteil des BFH vom 21.04.1999 zu Beginn und Ende einer Montagebetriebsstätte sowie den Betriebsstättenenerlaß der Finanzverwaltung ist der Betriebsstättenbegriff erneut ins Blickfeld geraten. Die „Checkliste zum Betriebsstättenbegriff“ erleichtert die Prüfung, ab wann eine solche Betriebsstätte vorliegt.

Der Betriebsstättenbegriff ist sowohl im **deutschen Steuerrecht** als auch im **Abkommensrecht** von erheblicher Bedeutung.

1. Maßgeblichkeit des Betriebsstättenbegriffs nach deutschem Steuerrecht (§ 12 AO)

Der Betriebsstättenbegriff nach dem nationalen deutschen Steuerrecht ist nicht identisch mit dem Begriff der DBA-Betriebsstätte. Die Definition in § 12 AO ist zum Beispiel maßgeblich für

- das Vorliegen ausländischer Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 34d Nr. 2a EStG,
- die Verlustabzugsbeschränkung nach § 2a EStG,
- die Kürzung des Gewerbeertrages bei ausländischen Betriebsstätten im Sinne des § 9 Nr. 3 GewStG,
- den Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 UStG,
- das Auslandsvermögen im Sinne des § 21 Abs. 2 ErbStG i.V.m. § 121 Nr. 3 BewG,
- inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen (BFH 03.02.1993, BStBl II, 462).

2. Wann liegt eine Betriebsstätte nach deutschem Steuerrecht (§ 12 AO) vor?

Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. Das Vorliegen einer Betriebsstätte nach § 12 AO erfordert:

- eine Geschäftseinrichtung oder Anlage,

- mit fester Beziehung zur Erdoberfläche,
- die von gewisser Dauer ist,
- die der Tätigkeit des Unternehmens dient und
- über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.

Alle Tatbestandsmerkmale sind dabei weit auszulegen.

Für das Vorliegen der **nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen** über die Geschäftseinrichtung ist weder juristisches noch wirtschaftliches Eigentum erforderlich, allein die Möglichkeit der Dispositionsbefugnis reicht aus. Der Steuerpflichtige muß eine Rechtsposition innehaben, die ihm ohne eigene Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen werden kann (BFH 11.10.1989, BStBl II 1990, 166). Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines anderen sowie die bloße tatsächliche Mitbenutzung eines Raumes begründen für sich genommen jedoch noch keine Betriebsstätte.

Unter **Geschäftseinrichtung oder Anlage** versteht man einen körperlichen Gegenstand oder eine Zusammenfassung körperlicher Gegenstände. Deren Art und Umfang hängen von der Tätigkeit des Unternehmens ab. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 AO ist aber als Betriebsstätte insbesondere der Ort der Geschäftsleitung anzusehen. Der Ort der Geschäftsleitung kann sich auch am Wohnsitz des Unternehmers befinden. Voraussetzung dafür ist nicht, daß die Wohnung Betriebsvermögen darstellt (BFH 28.07.1993, BStBl II 1994, 148). Die beispielhafte Aufzählung der Betriebsstätten in § 12 Satz 2 AO ist nicht abschließend. So kann z.B. auch eine Büroecke in einer Wohnung genügen (BFH 15.07.1986, BStBl II, 744).

Fest ist die Geschäftseinrichtung oder Anlage, wenn sie eine **Beziehung zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche** aufweist, die von gewisser Dauer ist; eine mechanisch feste Verbindung zur Erdoberfläche ist nicht erforderlich. Ein Unternehmen kann aber keine Betriebsstätte in diesem Sinne auf einem Schiff oder einem Flugzeug eines anderen Unternehmens haben, da es in diesem Fall an einer festen Verbindung zur Erdoberfläche fehlt (BFH 26.08.1987, BStBl II 1988, 201; BFH 26.06.1996, BStBl II 1998, 278).

Erforderlich ist auch, daß die Geschäftseinrichtung von **gewisser Dauer** ist, also eine gewisse organisatorische Verfestigung aufweist (BFH 19.05.1993, BStBl II, 655).

Die Geschäftseinrichtung oder Anlage dient **der Tätigkeit des Unternehmen**, wenn das Unternehmen dort eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, wobei es sich um Haupt- oder Hilfstätigkeiten, wesentliche oder unwesentliche Tätigkeiten handeln kann (BFH 10.02.1988, BStBl II, 653). Die gewerbliche Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks begründet

für sich mangels eigener Tätigkeit auf dem Grundstück keine Betriebsstätte des Vermieters oder Verpächters (BFH 19.03.1981, BStBl II, 538).

Dagegen kann das Durchleiten von Erdölprodukten durch eine Pipeline eine Betriebsstätte begründen, wenn es sich bei dem Durchleiten um eine **eigene Tätigkeit** eines Erdöltransportunternehmens handelt (BFH 30.10.1996, BStBl II 1997, 12). Der BFH hat es als unerheblich erachtet, daß das inländische Rohrleitungsnetz ohne den Einsatz von Personal im Inland und ohne inländische Pumpstationen vom Ausland aus ferngesteuert wurde.

Beispielhaft sind in § 12 Absatz 2 AO folgende Betriebsstätten aufgezählt:

- Stätte der Geschäftsleitung,
- Zweigniederlassungen,
- Geschäftsstellen,
- Fabrikations- oder Werkstätten,
- Warenlager,
- Ein- oder Verkaufsstellen,
- Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
- Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, wenn diese länger als **sechs Monate** dauern.

3. **Maßgeblichkeit des Betriebsstättenbegriffs nach Abkommensrecht (DBA)**

Der Betriebsstättenbegriff in dem jeweiligen DBA entscheidet letztendlich darüber, welchem Staat das Besteuerungsrecht zusteht. Liegt eine Betriebsstätte nach DBA vor, dann steht dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht zu. Dem Wohnsitz- bzw. Geschäftsleitungsstaat steht das Besteuerungsrecht zu, wenn keine Betriebsstätte vorliegt. Allein der Blick in **das jeweilige DBA** entscheidet darüber, ob eine Betriebsstätte vorliegt oder nicht.

Der Betriebsstättenbegriff ist in den neueren DBA grundsätzlich **einheitlich** geregelt, da Aufbau und Struktur aus dem OECD-Musterabkommen abgeleitet wurden. Der Betriebsstättenbegriff nach DBA ist enger gefaßt als der nach § 12 AO. Die DBA enthalten – im Gegensatz zu § 12 AO – einen sogenannten **Negativkatalog**, nach dem bestimmte gewerbliche Hilfstätigkeiten nicht zu einer Betriebsstätte führen (BMF 24.12.1999, BStBl I, 1082, Tz. 1.2.1.1).

Nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA 1995 gelten Geschäftseinrichtungen unterstützender oder vorbereitender Art, wie z.B. Warenlager oder Einkaufs- und Informationsstellen, wegen ihres

bloßen Hilfscharakters – im Gegensatz zu § 12 AO – nicht als Betriebstätten. Es handelt sich hierbei insbesondere um Einrichtungen zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens. Vorbereitende Tätigkeiten sind solche, die zeitlich vor der Haupttätigkeit ausgeübt werden (BFH 23.01.1985, BStBl II, 417).

4. Der Betriebstättenbegriff nach Art. 5 OECD-Musterabkommen

Der Ausdruck „Betriebstätte“ bedeutet eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Ausdruck „Betriebstätte“ umfaßt insbesondere:

- Ort der Leitung,
- Zweigniederlassung,
- Fabrikationsstätte,
- Werkstätte,
- Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, Steinbruch oder andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.
- Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebstätte, wenn ihre Dauer **zwölf Monate** überschreitet (variiert in den einzelnen DBA der Bundesrepublik zwischen **3 und 12 Monaten**).

Checkliste „Betriebstättenbegriff“

Merkmale		Vorliegen einer Betriebstätte	
		nach § 12 AO	nach Art. 5 OECD-Musterabkommen
1	Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage. Diese erfordert keine besonderen Räume oder gewerbliche Vorrichtungen.	ja	ja
2	Bauausführungen und Montagen	ja, wenn Dauer von mehr als 6 Monaten	ja, wenn Dauer von mehr als 12 Monaten
3	Warenlager und Warenbestände	ja	keine Betriebstätte, wenn sie ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferungen von Gütern und Waren des Unternehmens benutzt werden
4	Warenlager und Warenbestände werden ausschließlich zu dem Zweck unterhalten, um durch ein anderes Unternehmen verarbeitet zu werden.	ja	nein
5	Einkaufs- und Informationsbeschaffungsstellen (z.B. Zeitungsagenturen)	ja	nein
6	Werbebüros, Auskunftsstellen, reine Forschungsstellen, sowie Stellen, die ähnliche Tätigkeiten ausüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen	ja	nein
7	Die Tätigkeit eines abhängigen oder unabhängigen Vertreters	ja, unter bestimmten Voraussetzungen	ja, unter bestimmten Voraussetzungen
8	Eine Gesellschaft, die eine andere beherrscht oder von ihr beherrscht wird	nein, eine Klarstellung fehlt im deutschen Recht	nein

Ihr MAW-Team