

NWB Internationales
Steuer- und Wirtschaftsrecht

IWB

Offizielles Organ des



www.nwb.de

Tagungsbericht: Aktuelle Rechtsprechungsentwicklungen zum (internationalen) Betriebsstättenbegriff

Dr. Katharina Schlücke und Dr. Nadia Altenburg

AUS DEM YOUNG IFA NETWORK

Tagungsbericht: Aktuelle Rechtsprechungsentwicklungen zum (internationalen) Betriebsstättenbegriff

YIN Sektion Norddeutschland, Webinar
v. 29.10.2020

Am 29.10.2020 veranstaltete die YIN Sektion Norddeutschland eine Online-Diskussionsveranstaltung mit dem Thema „Aktuelle Rechtsprechungsentwicklungen zum (internationalen) Betriebsstättenbegriff – Vertreterbetriebsstätte, Outsourcing-Betriebsstätte, wohin geht der Trend?“ Diskutiert wurde die Auswirkung bzw. Signalwirkung von einigen ausgewählten Urteilen aus der neueren Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH auf die Steuerplanung sowie die Gestaltungspraxis, die tägliche Unternehmenspraxis und die Rechtsanwendung des § 12 AO. Als Panelisten waren Franz Hruschka (LRD Finanzamt München), Yves Holle (Richter am FG Hamburg) und Sabrina Wagner (KUKA AG, Augsburg) geladen. Moderiert wurde die Veranstaltung von Dr. Katharina Schlücke und Dr. Nadia Altenburg (FGS Hamburg/Düsseldorf).

W⁹ Zum Aktionspunkt 7 des BEPS-Projekts s. unter <http://go.nwb.de/u1esy>

Nach einer kurzen Einführung durch die Moderatoren in den nationalen und internationalen Betriebsstättenbegriff anhand der Vorschriften des § 12 AO sowie des Art. 5 OECD-MA 2017 sowie einem kurzen Überblick über den aktuellen Trend zur Weiterentwicklung bzw. zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs auf internationaler Ebene – maßgeblich getrieben durch Aktionspunkt 7 des BEPS-Projekts – wurde die Diskussion anhand konkreter Urteilsfälle auf nationaler Ebene weitergeführt.

I. BFH, Urteil v. 23.10.2018 - I R 54/16

Geschäftsführer kann als Vertreter i. S. des § 13 AO qualifizieren

Als erstes signalgebendes Urteil wurde die Entscheidung des BFH v. 23.10.2018 - I R 54/16, NWB IAAAH-12518 besprochen. In diesem Urteil hatte der BFH erstmals entschieden, dass auch ein Geschäftsführer als Vertreter i. S. des § 13 AO qualifizieren kann und folglich auch im internationalen Kontext eine Vertreterbetriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 5 OECD MA (in seiner damaligen Fassung) begründen könne.

Rechtsgrundlage der Vertretungsmacht war für den BFH nicht entscheidend

Klägerin war in diesem Fall eine luxemburgische AG. Diese verfügte in Luxemburg über einen eingerichteten und ausgeübten Geschäftsbetrieb. Der Geschäftsführer dieser luxemburgischen AG wohnte sowohl in Luxemburg als auch in Deutschland und übte Teile seiner Tätigkeit als Geschäftsführer auch von Deutschland aus. Der BFH lies diese Tätigkeiten in Deutschland ausreichen, um ihn als (nationalen) Vertreter der luxemburgischen AG in Deutschland i. S. des § 13 AO zu qualifizieren. Ständiger Vertreter i. S. des § 13 AO ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte des Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Der Geschäftsführer – der als Organ der Gesellschaft von dieser gerade personenverschieden sei – unterliege den Sachweisungen durch die Gesellschafter. Zudem spiele es im Rahmen von § 13 AO keine Rolle, ob sich die Vertretungsmacht aus dem Gesetz selbst ergebe oder ob diese rechtsgeschäftlich eingeräumt wurde. Damit führte die Tätigkeit des Geschäftsführers im vorliegenden Fall auch zu einer Vertreterbetriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 5 OECD MA (in seiner damaligen Fassung) und somit zu einer beschränkten Steuerpflicht der luxemburgischen AG in Deutschland.

Signal für die Möglichkeit der Begründung einer (ausländischen) Geschäftsleitungsbetriebsstätte durch Geschäftsführer

Das Urteil entfaltete eine deutliche Signalwirkung in der Steuerwelt, hob es doch die bereits bekannte Diskussion um die Möglichkeit der Begründung einer (ausländischen) Geschäftsleitungsbetriebsstätte durch Mitglieder der Geschäftsführung auf eine andere Ebene.

Die Panelisten waren sich weitgehend einig, dass maßgeblicher Grund für diese Entscheidung vor allem die Besonderheiten und teilweise auch Widersprüchlichkeiten des Sachverhalts waren. So wurde insbesondere auch der Verfahrensgang und Vortrag der Parteien vor dem FG Rheinland-Pfalz (Urteil v. 15.6.2016 - 1 K 1685/14, NWB FAAAAF-78820) in den Blick genommen. Angesprochen wurde in diesem Zusammenhang auch der Umstand, wie derartige Fälle im Rahmen einer Betriebsprüfung aufgegriffen werden, welche Arten von Ermittlungsschwierigkeiten bei grenzüberschreitenden Sachverhaltskonstellationen bestehen und warum so wenige Betriebsstättenfälle auf dem Gerichtsweg ausgetragen werden. Diskutiert wurde aber auch, welche Auswirkungen sich durch dieses Urteil auf die Unternehmenspraxis und die Arbeit der Steuerabteilung ergeben und insbesondere welche Maßnahmen ergriffen werden können und sollten, um die versehentliche Begründung von (ausländischen) Betriebsstätten durch Mitglieder der Geschäftsführung zu verhindern. Die Panelisten waren sich einig, dass die Gestaltungsmöglichkeiten in diesem Fall sehr eingeschränkt sein dürften.

Hier besteht nur wenig Gestaltungsspielraum für den Steuerpflichtigen

II. BFH, Urteil v. 24.8.2011 - I R 46/10

Als nächstes Urteil wurde die Entscheidung des BFH v. 24.8.2011 - I R 46/10, NWB KAAAD-94174 besprochen. Darin hatte der BFH die Begründung einer (ausländischen) Betriebsstätte aufgrund von Personenidentität bejaht. Zugrunde lag dem Urteil eine typische (grenzüberschreitende) Fondsstruktur.

Struktur der englischen Gesellschaft wies eine personelle Identität und Beteiligung über Kreuz auf

Klägerin war eine deutsche GmbH, die als Limited Partner (Kommanditistin) an einer englischen Limited Partnership (Kommanditgesellschaft) beteiligt war. Maßgebliche Geschäftstätigkeit der englischen Gesellschaft war die Verwaltung ihrer Beteiligungen. Die Handelsaktivitäten sowie weitere Finanzdienstleistungen im Zusammenhang mit ihren Beteiligungen wurden auf eine englische Schwestergesellschaft ausgelagert. Diese, eine englische Limited (Gesellschaft mit beschränkter Haftung), übernahm eben jene Tätigkeiten im Rahmen eines Managementvertrags. Sie verfügte dafür sowohl über die personelle als auch über die sachliche Ausstattung und insbesondere über entsprechende Büroräumlichkeiten. Besonders an diesem Sachverhalt war, dass die Angestellten der Limited mit den Geschäftsführern des General Partners, also den Geschäftsführern der Limited Partnership personenidentisch waren. Zudem waren dieselben Personen gleichzeitig auch Gesellschafter der Obergesellschaft der gesamten Struktur.

Diesen Umstand hat der BFH – in Zusammenschau mit den bestehenden gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen zwischen den Gesellschaften – ausreichen lassen, um eine Betriebsstätte der Limited Partnership – und damit letztlich der Klägerin – begründet durch ihre Schwestergesellschaft anzunehmen. Für eine hinreichende Verfügungsmacht über die Büroräumlichkeiten der Schwestergesellschaft i. S. des § 12 AO reiche es aus, dass sie deren Tätigkeiten (maßgeblich wegen der bestehenden Personenidentität) hinreichend überwachen kann.

Gesellschaftsrechtliche Verflechtungen führten im Ergebnis zur Bejahung der Betriebsstätte durch den BFH

Auch bei der Diskussion dieser Entscheidung wurden von den Panelisten zunächst die Besonderheiten des Sachverhalts aufgegriffen. Sodann wurde über die Ausweitung des Begriffs der Verfügungsmacht von einer reinen zivilrechtlichen zu einer tatsächlichen Betrachtung diskutiert. In diesem Zusammenhang war man sich einig, dass aufgrund der bestehenden Personenidentität eine solche tatsächliche Verfügungsmacht und damit eine hinreichend enge Verbindung zu den Büroräumlichkeiten der Schwestergesellschaft konsequent sei. Diskutiert wurde in diesem Zusammenhang, ob solche Sachverhaltsgestaltungen – auch im Hinblick auf die Rechts- und Planungssicherheit – nicht über § 42 AO gelöst werden sollten. Aufgrund der bestehenden Unschärfe des Anwendungsbereichs des § 42 AO war sich das Panel jedoch einig, dass eine Lösung über die Subsumtion unter den Betriebsstättenbegriff die vorzugswürdige Lösung sei.

Entscheidung war folgerichtig und eine Lösung über den Betriebsstättenbegriff ist der Anwendung von § 42 AO vorzuziehen

III. BFH, Beschluss v. 8.6.2015 - I B 3/14

In einem ähnlichen Kontext stand auch der in diesem Zusammenhang anschließend diskutierte BFH-Beschluss v. 8.6.2015 - I B 3/14, NWB CAAAF-04533, in welchem der BFH ebenfalls eine (nationale) Betriebsstätte aufgrund bestehender Personenidentität zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – wenngleich in einer etwas abgewandelten Sachverhaltskonstellation – bejahte.

Betriebsstätte durch
Beauftragung einer
Managementgesellschaft

Klägerin war in diesem Fall eine niederländische Gesellschaft, die zunächst eine (substanzlose) deutsche Zweigniederlassung begründete, dann aber alle Tätigkeiten dieser Zweigniederlassung mit einem Geschäftsbesorgungsvertrag auf eine in Deutschland ansässige österreichische GmbH übertrug. Diese verfügte über die personelle Ausstattung sowie Büroräumlichkeiten in Deutschland, um die Tätigkeiten auszuführen. Zum Leiter der Zweigniederlassung wurde der Geschäftsführer der österreichischen GmbH bestellt. Diesen Umstand ließ der BFH ausreichen, um eine deutsche Betriebsstätte der niederländischen Gesellschaft anzunehmen. Aufgrund seiner Position als Leiter der deutschen Zweigniederlassung konnte der Geschäftsführer der österreichischen GmbH die durch seine Gesellschaft ausgeführten Tätigkeiten hinreichend überwachen. Somit bestand eine ausreichende Verfügungsmacht über die Büroräumlichkeiten der österreichischen Gesellschaft, die zu einer Betriebsstätte i. S. des § 12 AO der niederländischen Gesellschaft in Deutschland führten.

Durch den Geschäfts-
führer bestand eine
hinreichende personelle
Verknüpfung zum
Stammhaus

Aufgrund der bereits sehr ausführlich geführten Diskussion zur Ausweitung des Merkmals der hinreichenden (tatsächlichen) Verfügungsmacht über die Büroräumlichkeiten der Betriebsstätte im Zusammenhang mit dem BFH-Urteil v. 14.8.2011 - I R 46/10, NWB KAAD-94174 war sich das Panel einig, dass auch diese Entscheidung folgerichtig war. Aufgrund der Bestellung des Geschäftsführers zum Leiter der Betriebsstätte bestand eine hinreichende personelle Verknüpfung zum Stammhaus.

IV. FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 21.11.2019 - 9 K 11108/17

Als letztes Urteil wurde die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg v. 21.11.2019 - 9 K 11108/17, NWB EAAAH-44355 (Revision anhängig beim BFH unter Az. III R 35/29) besprochen. Der Entscheidung lag der folgende Sachverhalt zugrunde: Eine Schweizer AG hielt zusammen mit zwei weiteren natürlichen Personen, die in der Schweiz und in Luxemburg ansässig waren, alle Anteile an einer deutschen GmbH, die gleichzeitig Klägerin in dem Verfahren war. Unklarheit herrschte jedoch darüber, ob diese GmbH ihren Sitz in Deutschland oder in Luxemburg hatte. Die deutsche GmbH verfügte über eine in Deutschland belegene, vermietete Immobilie. Mit der Verwaltung dieser Immobilie wurde eine in Deutschland ansässige Hausverwaltungs-GmbH beauftragt. Die Hausverwaltungs-GmbH stand mit der Kläger-GmbH in keinerlei Konzernbeziehung; es handelte sich dabei um eine unabhängige Drittgesellschaft. Die Hausverwaltungs-GmbH wurde von der Kläger-GmbH mit einer umfassenden Vollmacht ausgestattet, die alle Tätigkeiten im Zusammenhang mit der in Deutschland belegenen Immobilie abdeckte.

 Vgl. näher
Bärsch/Nußbaum,
IWB 16/2020 S. 673,
NWB EAAAH-56515

Möglichkeit der Überwa-
chung reicht auch ohne
Geschäftsräume für Be-
triebsstättenbegründung

Das FG Berlin-Brandenburg hat in seiner Entscheidung eine deutsche Betriebsstätte der Kläger-GmbH angenommen. Diese Betriebsstätte werde zwar nicht durch die deutsche Immobilie begründet, wohl aber durch die Hausverwaltungs-GmbH und deren Tätigkeit für die Kläger-GmbH im Rahmen des Managementvertrags und der in diesem Zusammenhang erteilten Hausverwaltungsvollmacht. Die Betriebsstätte werde in den Räumen der Hausverwaltungs-GmbH begründet, unabhängig von der Tatsache, dass der Kläger-GmbH hierfür keinerlei Nutzungsrecht zusteht. Für die ausreichende Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten der Hausverwaltungs-GmbH i. S. des § 12 AO genüge es, so das Gericht, dass die Kläger-GmbH die Hausverwaltungs-GmbH im Rahmen des Managementvertrags permanent überwachen könne.

Damit hat das FG Berlin-Brandenburg in seinem Urteil erstmals eine inländische Betriebsstätte aufgrund fehlenden vertraglichen Nutzungsrechts auch ohne bestehende Personenidentität zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bejaht. Der Begriff der hinreichenden (tatsächlichen) Verfügungsmacht wird damit weiter ausgedehnt. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH im Rahmen des Revisionsverfahrens mit der Entscheidung umgehen wird.

Auf dem Panel wurden zunächst die Hintergründe für das Ergebnis dieser Entscheidung diskutiert. Die Panelisten waren sich einig, dass auch diese Entscheidung von den Besonderheiten des Sachverhalts getrieben wurde. Gleichwohl wurde im Rahmen der Diskussion auch für diesen Fall eine Lösung über § 42 AO mit dem Hinweis abgelehnt, dass man diese Konstellation ebenfalls über die Subsumtion unter den Betriebsstättenbegriff „einfangen“ könne. Das ist vor dem Hintergrund des bisher durch die Rechtsprechung definierten nur sehr geringen Anwendungsbereichs von § 42 AO folgerichtig. Diskutiert wurden die Konsequenzen für die Unternehmens- und Gestaltungspraxis, die alle Panelisten aufgrund der Besonderheiten des Sachverhalts als eher gering einstufen. Es handele sich bei diesem Sachverhalt eben gerade nicht um den typischen Fall. Gleichzeitig war man sich aber einig, dass von der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg und der (erneuten) Erweiterung des Merkmals der hinreichenden Verfügungsmacht i. S. des § 12 AO eine gewisse Signalwirkung ausgehe.

V. Fazit

In der abschließenden Diskussion wurde über die allgemeinen Konsequenzen aus den besprochenen Entscheidungen diskutiert. Einigkeit herrschte auch hier darüber, dass sich daraus ein deutlicher Trend zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs durch die Finanzgerichte erkennen lässt. Dieser deckt sich mit den Bestrebungen auf internationaler Ebene, durch die Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs Sachverhaltsgestaltungen aufzugreifen, die sonst zu einer – nicht gewollten – Verschiebung von Gewinnen zwischen den einzelnen Staaten führen würden. Damit dürften auch zukünftige Entscheidungen der Finanzgerichte diesen Trend fortsetzen.

Anzumerken bleibt jedoch, dass dieser Rechtsprechungstrend zu einer immer weiteren Loslösung der Rechtsanwendung vom Wortlaut der Vorschrift des § 12 AO führt. Bereits beim „Tatbestandsmerkmal“ der ausreichenden Verfügungsmacht über die Betriebsstättenräumlichkeiten handelt es sich um ein von der Rechtsprechung entwickeltes Merkmal, das sich nicht im Wortlaut der Vorschrift wiederfindet. Insofern könnte auch auf nationaler Ebene durchaus einmal über eine Neukonzeption bzw. Neuausrichtung des Betriebsstättenbegriffs des § 12 AO nachgedacht werden.

Des Weiteren ist zu beachten, dass diese Entwicklung einen weiteren Fokus auf Verrechnungspreisfragestellungen und damit auf die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte setzt. Bei den ohnehin rasant steigenden Fallzahlen der Verständigungsverfahren ist ein solch erweitertes Verständnis des Betriebsstättenbegriffs für den Steuerpflichtigen sicherlich mit Sorge zu beobachten.

(RAin, StBin Dr. Katharina Schlücke und RAin, StBin Dr. Nadia Altenburg, Flick Gocke Schaumburg, Hamburg/Düsseldorf) ■

FG Berlin-Brandenburg:
Personenidentität von
Stammhaus und
Betriebsstätte ist
nicht notwendig

Es besteht durchaus der
Trend zur Ausdehnung
des Betriebsstätten-
begriffs

Lösung vom Wortlaut des
§ 12 AO wirft die Frage
nach der Notwendigkeit
einer Neukonzeption auf

Impressum

NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht – IWB

Offizielles Organ des YOUNG IFA NETWORK – YIN – in Deutschland

NWB Verlag GmbH & Co. KG

AG Bochum HRA 5124

Geschäftsführung:

Dr. Felix Friedlaender,

Dr. Ludger Kleyboldt,

Mark Liedtke

Eschstr. 22 · 44629 Herne

Fon 02323.141-900 · Fax 02323.141-205

E-Mail: info@nwb.de

Internet: www.nwb.de

Verantwortlicher Redakteur:

Nils Feddersen, LL.M.

Redaktionsadresse:

Fon 02323.141-419

Fax 02323.141-404

E-Mail: iwb-redaktion@nwb.de

Empfohlene Zitierweise:

Verfasser, IWB 2021 S. 11 oder Verfasser, IWB 1/2021 S. 11

Ihre schnellen Bestellwege:

 **Service-Fon**
02323.141-950

 **E-Mail**
bestellungen@nwb.de

 **Internet**
www.nwb.de/go/shop

 **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender

Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.

Firmenanschrift Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)

Anrede* Frau Herr keine Angabe

Firma | Kanzlei | Institution

Kundennr. (falls vorhanden)

Titel | Vorname | Name*

Funktion

Straße | Postfach*

PLZ | Ort*

Tel.-Nr. | Fax-Nr.*

E-Mail*

Anzahl Berufsträger

Anzahl Mitarbeiter (ca.)

Branche

*Pflichtangaben

97160

Anzahl	Artikel-Nr.	Titel

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

X

Datum/Unterschrift

Bestellen Sie jetzt unter **www.nwb.de/go/shop**

Bestellungen über unseren Online-Shop:

Lieferung auf Rechnung, Bücher versandkostenfrei.

NWB versendet Bücher, Zeitschriften und Briefe CO₂-neutral.

Mehr über unseren Beitrag zum Umweltschutz unter **www.nwb.de/go/nachhaltigkeit**