

Stefan Bendlinger*)

Keine Betriebsstätte bei Totalvergabe an Subunternehmer

TOTAL OUTSOURCING TO SUBCONTRACTORS DOES NOT CONSTITUTE A PERMANENT ESTABLISHMENT

In its decision of February 23rd, 2022, III R 35/20, the German Federal Fiscal Court had to deal with the question of whether and under which circumstances the premises of a subcontractor could be considered to be at the disposal of a general contractor and thus constitute a permanent establishment (PE) of the general contractor under German tax law for trade tax purposes. Contrary to the judgment of the Fiscal Court Berlin-Brandenburg of November 21st, 2019, 9 K 11108/17, assuming a general contractor's PE in the source state because of a close economic relationship between the general contractor and its subcontractor, the German Federal Fiscal Court repealed the lower court's decision. Since jurisdiction and administrative practice both in Germany and Austria attach a similar meaning to the term "*fixed place of business*" as used in paragraph 12 of the German as well as paragraph 29 of the Austrian Federal Fiscal Code in a very similar wording and Article 5 OECD Model, the court's decision setting limits to an exaggerated interpretation of the meaning of a "*fixed place of business*" for tax purposes is of practical relevance when general contractors employ subcontractors doing business in the source state. *Stefan Bendlinger* analyzes possible income tax implications resulting from the German court's decision.

I. FG Berlin-Brandenburg 21. 11. 2019, 9 K 11108/17

1. Sachverhalt

Klägerin des vor dem Finanzgericht (FG) geführten Verfahrens war eine im Jahr 2008 gegründete deutsche GmbH (X-GmbH) mit satzungsmäßigem Sitz in der Gemeinde X in Deutschland. Gesellschafter der X-GmbH waren Herr M und Herr A. Herr M als alleiniger Geschäftsführer hatte seinen Wohnsitz in Luxemburg. Unternehmensgegenstand der X-GmbH war die Verwaltung von eigenem, in Deutschland gelegenen Grundvermögen. Die X-GmbH hatte im Jahr 2009 in der Gemeinde X ein mit Wohn- und Geschäftshaus bebautes Grundstück erworben, das im Jahr 2013 mit Gewinn veräußert worden war. Im Jahr 2014 stellte die X-GmbH ihre Geschäftstätigkeit ein.

Im Jahr 2009 erteilte die X-GmbH der 2007 gegründeten R-GmbH, die ebenfalls ihren Sitz in der Gemeinde X hatte, eine umfassende schriftliche Hausverwaltungsvollmacht bezüglich des dort gelegenen Grundstücks. Der R-GmbH wurden vertraglich alle Rechte und Pflichten iZm der Verwaltung der Immobilie übertragen, samt Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber den Mietern und Pächtern der Immobilie und der Vertretung der X-GmbH gegenüber Behörden. Die R-GmbH war berechtigt, die sich aus dem Verwaltungsvertrag ergebenden Verpflichtungen an Dritte zu übertragen und zu diesem Zweck auch Untervollmachten zu erteilen. Die R-GmbH war kein mit der X-GmbH verbundenes Unternehmen, sondern ein unabhängiger Vertragspartner.

Im Jahr 2012 trat die neu gegründete R-Vermögensverwaltungs GmbH (R-VmVw-GmbH), ebenfalls mit Sitz in der Gemeinde X, in die ursprünglich der R-GmbH übertragene Hausverwaltungsvollmacht ein. Ähnliche Vereinbarungen bestanden zwischen der R-VmVw-GmbH und anderen Gesellschaften, an denen Herr M beteiligt war und als deren alleiniger gesetzlicher Vertreter er handelte. Gesellschafter-Geschäftsführer der R-GmbH und der R-VmVw-GmbH war seit deren Gründung Herr H. Geschäftszweck der R-GmbH und der R-VmVw-GmbH war der An- und Verkauf von Häusern und die Hausverwaltung.

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

Da die X-GmbH in Deutschland keine Gewerbesteuererklärung abgegeben hatte, wurde vom Finanzamt der Gewerbesteuermessbetrag für das Steuerjahr 2013 geschätzt. Die dagegen beim FG erhobene Klage begründete die X-GmbH damit, dass keine Gewerbesteuerpflicht vorliege, weil sie in Deutschland zu keinem Zeitpunkt eine Betriebsstätte innegehabt hätte. Sollte eine solche dennoch vorgelegen sein, bestünde außerdem ein Anspruch auf die „*einfache Grundbesitzkürzung*“ iSd § 9 Nr 1 Satz 1 GewStG.

Während im Verfahren vor dem Finanzamt über den Sitz der X-GmbH Unklarheit bestand, führte Herr M im Verfahren vor dem FG aus, dass er die X-GmbH von seinem Wohnsitz aus in Luxemburg verwaltet habe. Dort habe er auch als Geschäftsführer der X-GmbH die Steuererklärungen unterschrieben. Zwischen den am Verfahren Beteiligten war strittig, ob die Klägerin im Jahr 2013 in Deutschland eine Betriebsstätte iSd deutschen Abgabenvorschriften hatte und damit in Deutschland gewerbesteuerpflichtig war.

2. Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg

Die Klage vor dem FG hatte nur insoweit Erfolg, als der Gewinn aus Gewerbebetrieb antragsgemäß gekürzt worden ist. Die Gewerbesteuerpflicht des von der X-GmbH im Jahr 2013 erzielten Gewinns aus Gewerbebetrieb wurde jedoch dem Grunde nach bestätigt. Nach Ansicht des FG hat die X-GmbH in Deutschland eine Betriebsstätte gemäß § 12 AO innegehabt und damit einen stehenden Gewerbebetrieb iSd § 2 Abs 1 GewStG.

Gemäß § 2 Abs 1 GewStG unterliegt der deutschen Gewerbesteuer

„[...] jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird.“

„*Betriebsstätte*“ iSd § 12 AO ist

„[...] jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen: (1) die Stätte der Geschäftsleitung, (2) Zweigniederlassungen, (3) Geschäftsstellen, (4) Fabrikations- oder Werkstätten, (5) Warenlager, (6) Ein- oder Verkaufsstellen, (7) Bergwerke, [...] (8) Bauausführungen oder Montagen, wenn [diese] länger als sechs Monate dauern.“

Als Geschäftseinrichtung oder Anlage iSd § 12 Satz 1 AO ist jeder körperliche Gegenstand bzw jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände anzusehen, die geeignet ist, Grundlage der Unternehmenstätigkeit zu sein. Eine „feste“ Geschäftseinrichtung erfordert zudem eine feste Beziehung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer sein muss, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.¹⁾ Dem Unternehmen muss kein vertraglich eingeräumtes Nutzungsrecht zustehen. Es genügt, wenn die betreffenden Räumlichkeiten für unternehmerische Zwecke genutzt werden.²⁾

Vermietete oder verpachtete Grundstücke oder Gebäude begründen per se keine Betriebsstätte des Vermieters oder Verpächters, weil für den Bestand einer Betriebsstätte iSd § 12 Abs 1 AO der bloße Besitz einer Liegenschaft und deren Vermietung nicht ausreichen. Das Empfangen des Miet- und Pachtzinses stellt keine betriebliche Tätigkeit dar. Selbst die Berechtigung des Vermieters oder Verpächters, eine Immobilie fallweise zu betreten, hat mangels Verfügungsmacht über die Immobilie keine Betriebsstättenbegründung zur Folge.³⁾ Nur wenn Personal des Unternehmers regelmäßig zur Instandhaltung des Miet- oder Pachtobjekts eingesetzt wird, kann das vermietete bzw verpachtete Objekt selbst tatbestandlich als Betriebsstätte des Vermieters oder Verpächters iSd § 12

¹⁾ BFH 2. 4. 2014, I R 68/12, Rn 16.

²⁾ BFH 23. 2. 2011, I R 52/10, Rn 36.

³⁾ BFH 13. 6. 2006, I R 84/05.

AO angesehen werden.⁴⁾ Gleiches soll gelten, wenn im Lagestaat der Immobilie ein Büro des vom Vermieter oder Verpächter mit einer umfassenden Wahrnehmung seiner Geschäfte beauftragten Subunternehmers besteht, das Personal dieses Subunternehmers aber nach den Weisungen des im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen agiert und diese Kooperation über einen längeren Zeitraum hinweg durchgeführt wird. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 12 Satz 1 AO, wonach eine Betriebsstätte „[...] jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage [ist], die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“. Vermietete oder verpachtete Einrichtungen dienen aber der unternehmerischen Tätigkeit des Mieters oder Pächters und nicht jener des Vermieters oder Verpächters. Der Verpächter erzielt daraus keine „Aktiveinkünfte“, sondern „Passiveinkünfte“.⁵⁾

Wenngleich sich das FG bezüglich der Gewerbesteuerpflicht der X-GmbH nur mit dem innerstaatlichen deutschen Betriebsstättenbegriff des § 12 AO auseinanderzusetzen hatte und abkommensrechtliche Aspekte außen vor lassen konnte, stützte sich das FG im Wesentlichen auf die Ausführungen des BHF in einem zum DBA Deutschland – Großbritannien ergangenen Urteil,⁶⁾ wonach die bloße – vertragliche abgesicherte – Wahrnehmung dispositiver Aufgaben durch eine in Großbritannien ansässige Dienstleistungs- bzw. Managementgesellschaft vor Ort in deren Geschäftsräumen für die Annahme einer (Personengesellschafts-)Betriebsstätte iSd Art II Abs 1 lit j sublit i des bis 2010 wirksam gewesenen deutsch-britischen DBA (DBA Deutschland – Großbritannien)⁷⁾ genügt. In Art II Abs 1 lit j sublit i DBA Deutschland – Großbritannien war für Zwecke des Abkommens der Betriebsstättenbegriff wie folgt definiert:

„(1) Soweit sich aus dem Zusammenhang nichts anderes ergibt, bedeutet für Zwecke dieses Abkommens

j) (i) der Ausdruck ‚Betriebsstätte‘ eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(ii) Als Betriebsstätten gelten insbesondere (aa) ein Ort der Leitung, (bb) eine Zweigniederlassung, (cc) eine Geschäftsstelle, (dd) eine Fabrikationsstätte, (ee) eine Werkstätte, (ff) ein Bergwerk [...], (gg) eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.“

Izm einem in der Rechtsform einer „partnership“ geführten *private equity/venture capital funds*, der sowohl in Großbritannien als auch in Deutschland einer Personengesellschaft vergleichbar als steuerlich transparent behandelt worden ist, war für den Bestand einer Betriebsstätte nach Ansicht des BFH⁸⁾ entscheidend, dass die Personengesellschaft mittels der vertraglichen Überantwortung von Aufgaben an eine britische Managementgesellschaft „[...] und dadurch mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen ‚Apparats‘ in der Lage war, ihrer unternehmerischen Tätigkeit ‚operativ‘ nachzugehen, und dass sie infolge dessen Zugriff in Gestalt einer Verfügungsmacht über die fraglichen Räumlichkeiten hatte“. Dem Beschluss des BFH aus 2009,⁹⁾ der die bloße Mitbenutzung der Räume eines Vertragspartners (Tätigkeit eines Schriftstellers in den Räumen eines mit der Erstellung druckfertiger Satzvorlagen beauftragten Unternehmens) nicht hat ausreichen lassen, um eine Betriebsstätte annehmen zu können, wurde vom FG wegen eines nicht vergleichbaren Sachverhalts keine Bedeutung beigemessen.¹⁰⁾

⁴⁾ BFH 10. 2. 1988, VIII R 159/84.

⁵⁾ BFH 28. 7. 1982, I R 196/79.

⁶⁾ BFH 24. 8. 2011, I R 46/10.

⁷⁾ DBGBl II 1966, 358.

⁸⁾ BFH 24. 8. 2011, I R 46/10, Rn 23.

⁹⁾ BFH 22. 4. 2009, I B 196/08.

¹⁰⁾ Auch in BFH 4. 5. 2008, I R 20/07, betreffend die auf einem deutschen NATO-Flughafen durchgeführten Reinigungsarbeiten an militärisch genutzten Flugzeugen durch ein niederländisches Unternehmen hat der BFH entschieden, dass das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners für sich genommen selbst dann nicht für die Annahme einer für die Begründung einer Betriebsstätte erforderlichen Verfügungsmacht ausreicht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird. Neben der zeitlichen Komponente müssen zusätzliche Umstände auf eine auch örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen. In BFH 14. 7. 2004, I R 106/03, hat der Gerichtshof iZm dem Betrieb und

Das FG ist deshalb vom Bestand einer für die Begründung einer Betriebsstätte notwendigen „*Verwurzelung*“ der luxemburgischen X-GmbH in Deutschland ausgegangen, weil diese über die partielle Fähigkeit verfügte hatte, eigene Geschäftstätigkeiten in Form von Überwachungsmaßnahmen in den Räumlichkeiten des geschäftsbesorgenden Unternehmens – der R-VmVw-GmbH – auszuüben. Entscheidungserheblich war auch, dass sämtliche denkbaren Aufgaben rund um die Bewirtschaftung und den späteren Immobilienverkauf in der Person eines einzigen Subunternehmers – der R-VmVw-GmbH – gebündelt worden sind.

Auch aufgrund der bestehenden umfassenden Hausverwaltungsvollmacht der geschäftsbesorgenden Dienstleistungs- bzw Managementgesellschaft (zB Neuabschluss und Kündigung von Mietverträgen, Abschluss von Dienst- und Werkverträgen über Haumeisterstätigkeiten, Reinigungsarbeiten, Reparaturen, Behördenkontakte, Wahrnehmung steuerlicher Belange) und der engen wirtschaftlichen Verflechtung der Dienstleistungsgesellschaft mit der X-GmbH (die nach Ansicht des FG aufgrund von Darlehensforderungen gegeben war), konnte nach Ansicht des FG vom Bestand einer Betriebsstätte in Deutschland ausgegangen werden. Auch die laufende Überwachung der R-VmVw-GmbH durch telefonische und schriftliche Kommunikation (von Luxemburg aus) war für das FG ein für die Betriebsstättenbegründung relevantes Tatbestandsmerkmal.

Ebenso wurde die Nichtexistenz eines Büros der X-GmbH in ihrem Ansässigkeitsstaat Luxemburg, wo auch kein Publikumsverkehr stattgefunden hatte, als entscheidungserheblich angesehen.¹¹⁾ Im Übrigen dürften die Umstände, dass die X-GmbH über Jahre hinweg wahrheitswidrig behauptet hatte, ihren Ort der Geschäftsleitung in Deutschland zu haben, obwohl ihre abkommensrechtliche Ansässigkeit in Luxemburg gelegen war, dass Steuererklärungen verspätet eingereicht wurden, gesetzwidrig Rücklagen gebildet worden sind und die deutsche Körperschaftsteuer verspätet entrichtet wurde, das FG in seiner Entscheidung beeinflusst haben.¹²⁾

II. BFH 23. 3. 2022, III R 35/20

1. Tatbestandsmerkmal der „festen Geschäftseinrichtung“

In ihrer Revision vor dem BFH rügte die X-GmbH, das FG habe mangels inländischer Betriebsstätte iSd § 12 AO zu Unrecht eine Gewerbesteuerpflicht nach § 2 Abs 2 Satz 1 GewStG angenommen. Selbst wenn man eine solche unterstelle, sei das Urteil fehlerhaft, weil das FG die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die luxemburgische Geschäftsleitungsbetriebsstätte entfallen würde (§ 9 Z 3 GewStG¹³⁾), nicht berücksichtigt habe. Es wurde unter Aufhebung des Urteils des FG die Aufhebung des Bescheides über den Gewerbesteuermessbetrag 2013 beantragt. Die Revision der X-GmbH hatte Erfolg.

Einleitend verweist der BFH auf die ständige Rechtsprechung zu § 12 Satz 1 AO, wonach eine „*feste Geschäftseinrichtung*“¹⁴⁾

der Wartung von Kampf-Simulationssystemen durch eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft, die mit 50 Mitarbeitern auf einem in Deutschland liegenden Kasernengelände der US-Armee über mehrere Jahre hinweg tätig war und zwecks Erfüllung ihrer vertraglichen Verpflichtungen über Räumlichkeiten verfügen konnte, das Gelände allerdings erst nach Überprüfung und Erhalt einer Berechtigungskarte betreten durfte, den Bestand einer Betriebsstätte iSd § 12 Satz 1 AO bestätigt.

¹¹⁾ Beckmann, Inländisches Büro einer ausländischen GmbH als gewerbesteuerliche Betriebsstätte, IStR 2020, 310 (316).

¹²⁾ Beckmann, IStR 2020, 310 (316).

¹³⁾ Gemäß § 9 Z 3 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um „[...] den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens gekürzt, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte des Unternehmens entfällt [...]“.

¹⁴⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 17.

- einer Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer *festen Beziehung zur Erdoberfläche* bedarf,
- eine *gewisse Dauer* voraussetzt,
- der *Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dienen* muss, und
- der Steuerpflichtige eine *nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht* über sie innehaben muss.¹⁵⁾ Dazu bedarf es einer *Rechtsposition*, die dem Unternehmen *nicht ohne Weiteres entzogen* werden kann. Es reicht dafür weder eine tatsächliche Mitbenutzung¹⁶⁾ aus, noch die bloße Berechtigung der Nutzung im Interesse eines anderen oder eine tatsächlich Nutzungsmöglichkeit.¹⁷⁾

2. Die Einrichtung muss der Geschäftstätigkeit unmittelbar dienen

Um eine Betriebsstätte zu begründen, muss eine Einrichtung oder Anlage der Unternehmenstätigkeit unmittelbar dienen.¹⁸⁾ Bloßes Eigentum oder Besitz eines Grundstücks genügen dafür nicht. Gebäude, die einem Dritten überlassen werden, begründen deshalb keine Betriebsstätte des Überlassenden.¹⁹⁾ Das gilt selbst dann, wenn der Geschäftszweck in der Vermietung und Verpachtung besteht, solange in dem vermieteten Objekt keine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher (und zeitlicher) Bindung ausgeübt wird,²⁰⁾ in der sich eine gewisse „*Verwurzelung*“ des Unternehmens mit dem Ort der Arbeitsausübung ausdrückt.²¹⁾

3. Verfügungsmacht über die Räume eines anderen Unternehmens

Eine Betriebsstätte kann auch in den Räumen eines anderen Unternehmens begründet werden, wenn der Unternehmer rechtlich befugt ist, dessen Einrichtungen oder Anlagen nach seinen Bedürfnissen zu nutzen, „[...] und wenn er eigene Arbeitnehmer beschäftigt oder ihm überlassene, seinen Weisungen unterliegende Arbeitnehmer oder Subunternehmer dort tätig werden“.²²⁾ Auch durch Beauftragung einer Management- oder Betriebsführungsgesellschaft ohne Verfügungsmacht über deren Räumlichkeiten kann eine Betriebsstätte des beauftragenden Unternehmens begründet werden, „[...] wenn die Gesellschaft aufgrund des zur Verfügung gestellten ‚sachlichen und personellen Organismus‘ in der Lage ist, ihrer [eigenen] unternehmerischen Tätigkeit ‚operativ‘ nachzugehen“.²³⁾ Dies gilt nach Ansicht des BFH auch für den „reinen Inlandsfall“.²⁴⁾

Eine eigene unternehmerische Tätigkeit kann auch dann angenommen werden, wenn aufgrund der Personenidentität der Leitungsorgane eine fortlaufende nachhaltige Überwachung ermöglicht wird.²⁵⁾ Eine rein wirtschaftliche Verflechtung der X-GmbH mit der R-VmVw-GmbH, die durch schriftliche und telefonische Kommunikation von Luxemburg aus überwacht worden ist, reicht nicht aus, um in den Räumen der Dienstleistungsgesellschaft eine Betriebsstätte der X-GmbH annehmen zu können.²⁶⁾

Der BFH geht zwar davon aus, dass in bestimmten Konstellationen durch Beauftragung einer Managementgesellschaft eine Betriebsstätte des beauftragenden Unternehmens

¹⁵⁾ BFH 5. 11. 2014, IV R 30/11, Rn 28 mwN.

¹⁶⁾ BFH 30. 6. 2005, II R 76/03.

¹⁷⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

¹⁸⁾ BFH 4. 7. 2012, II R 38/10.

¹⁹⁾ BFH 10. 2. 1988, VIII R 159/84.

²⁰⁾ BFH 26. 7. 2017, III R 4/16.

²¹⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

²²⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 19.

²³⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 20.

²⁴⁾ BFH 24. 8. 2011, I R 46/10, Rn 23; 29. 11. 2017, I R 58/15, Rn 23.

²⁵⁾ BFH 8. 6. 2015, I B 3/14.

²⁶⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 21.

entstehen kann, auch wenn der Auftraggeber selbst über keine Räumlichkeiten verfügt und auch nicht über die Räumlichkeiten der beauftragten Managementgesellschaft verfügen kann.²⁷⁾ Allein die – auch umfassende – Übertragung von Aufgaben auf einen selbständig tätigen Dritten reicht aber nicht aus, um in dessen Räumen eine Betriebsstätte zu begründen. Ansonsten könnte ein Auftraggeber bei jedem im Quellenstaat tätigen Subunternehmer eine Betriebsstätte begründen. Die eigenverantwortliche Tätigkeit eines Subunternehmers an einem bestimmten Ort begründet also nicht stets an diesem Ort eine Betriebsstätte des Haupt- bzw Generalunternehmers.

Eine Betriebsstätte kann nur dann entstehen, „[...] wenn der Hauptunternehmer an dem betreffenden Ort eigene betriebliche Handlungen mit einer gewissen Nachhaltigkeit vornimmt“,²⁸⁾ zB durch Überwachung des Subunternehmers in Form einer physischen Präsenz, wenn solche Maßnahmen des Hauptunternehmers eine gewisse Nachhaltigkeit aufweisen. Soweit der BFH Management- und Dienstleistungsgesellschaften auch ohne eigene Verfügungsmacht des Auftraggebers über deren Räumlichkeiten zur Betriebsstätte werden lässt, setzt das voraus, dass „[...] die fehlende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage durch andere Umstände (Berechtigungen und tatsächliche Durchführung eigener betrieblicher Handlungen des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers) ersetzt werden.“²⁹⁾ Die eigenständige Auftragserfüllung eines Auftragnehmers kann – isoliert betrachtet – noch keine Geschäftstätigkeit des Auftraggebers darstellen.³⁰⁾

Entscheidend ist nach Ansicht des BFH, dass der Auftraggeber durch vertragliche Überantwortung von Aufgaben und dadurch mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen „Apparats“ in der Lage ist, seiner unternehmerischen Tätigkeit „operativ“ nachzugehen, und infolgedessen in Gestalt einer Verfügungsmacht Zugriff auf die fraglichen Räumlichkeiten hat.³¹⁾ Eine eigene unternehmerische Tätigkeit des Auftraggebers im Quellenstaat kann nach Ansicht des BFH jedoch angenommen werden, wenn aufgrund der Personenidentität der Leitungsorgane von Auftraggeber und Auftragnehmer eine nachhaltige Überwachung der Tätigkeit des Auftragnehmers möglich wird.³²⁾ Eine solche Personenidentität (die nicht zwingend durch Leitungsorgane bestehen muss³³⁾) bietet nach Ansicht des BFH Grund zu der Annahme, dass durch die Leitungsorgane auch eine fortlaufende Überwachung des Subunternehmers in den Räumlichkeiten des Dritten erfolgt.³⁴⁾ Ob es sich dabei um eine widerlegbare Vermutung handelt, lässt der BFH jedoch offen.³⁵⁾

4. Tätigwerden in Geschäftseinrichtungen des Auftragnehmers

Fehlt es an der Identität der Leitungsorgane, welche die erforderliche nachhaltige Überwachung oder die tatsächliche Verfügungsmacht über die Räume des Dritten ersetzt, können nach Ansicht des BFH die Räumlichkeiten eines Auftragnehmers nur dann zu einer Betriebsstätte des Auftraggebers werden, wenn der Auftraggeber in diesen Räumen eigene betriebliche Handlungen vornimmt.³⁶⁾ Entscheidend ist dabei, dass die fortlaufende Überwachung an dem betreffenden Ort, also in den Räumen des Auftragneh-

²⁷⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 22 mwN.

²⁸⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 22.

²⁹⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 22.

³⁰⁾ *Blumers/Weng*, Betriebsstätte bei Einschaltung einer Managementgesellschaft, DStR 2012, 551 (552).

³¹⁾ BFH 24. 8. 2011, I R 46/10, Rn 23; 29. 11. 2017, I R 58/15, Rn 23.

³²⁾ BFH 8. 6. 2015, I B 3/14; *Blumers/Weng*, DStR 2012, 551 (552); *Luckhaupt/Hagen*, DBA: Begründung einer inländischen Betriebsstätte, ISR 2016, 133 (133 f).

³³⁾ *Bärsch/Barbu*, Betriebsstätte bei Einschaltung einer Dienstleistungsgesellschaft, IStR 2022, 687 (693).

³⁴⁾ BFH 23. 2. 2011, I R 52/10, Rn 37; 18. 9. 2019, II R 3/19, Rn 33.

³⁵⁾ *Bärsch/Barbu*, IStR 2022, 687 (693).

³⁶⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 23.

mers erfolgt.³⁷⁾ „Denn nur bei einer gewissen räumlichen und zeitlichen ‚Verwurzelung‘ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit in den Räumen des Dritten kann von dem für eine Betriebsstättenbegründung erforderlichen unmittelbaren Dienen der Geschäftseinrichtung oder Anlage für eigene unternehmerische Zwecke ausgegangen werden. Bei fehlender Identität der Leitungsorgane und fehlender ortsbezogener Überwachung kann somit allein die Beauftragung einer Management- oder Dienstleistungsgesellschaft nicht zu einer Betriebsstätte des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers führen.“³⁸⁾

Der BFH sieht auch keinen Widerspruch zu seiner Entscheidung aus 2011³⁹⁾ zur Frage der Betriebsstättenbegründung eines in der Rechtsform einer britischen *limited partnership* geführten *private equity venture capital funds* (E-LP), der durch eine britische Managementgesellschaft (EV-Ltd) geführt wurde. Denn in diesem Fall haben sowohl die Mitarbeiter der E-LP als auch jene der EV-Ltd ihre Tätigkeiten für beide Gesellschaften in den Geschäftsräumen der EV-Ltd ausgeübt. Außerdem waren die Direktoren der Komplementärin der E-LP (E-Ltd) zugleich Mitarbeiter der EV-Ltd, sodass die erforderliche ortsbezogene (Mit-)Benutzung von Geschäftseinrichtungen gegeben war.⁴⁰⁾ Daraus zieht der BFH den Schluss, dass allein die Übertragung von Aufgaben ohne gleichzeitige eigenbetriebliche – zB überwachende – Tätigkeit durch den Auftraggeber die inländische Betriebsstätte des Auftragnehmers nicht zu einer solchen des Auftraggebers macht. Dafür sind entweder Überwachungsmaßnahmen in den Räumlichkeiten des Geschäftsbesorgers bzw Auftragnehmers erforderlich, oder solche werden gleichsam durch eine Identität der Leitungsorgane ersetzt.⁴¹⁾

Zur Begründung einer festen Geschäftseinrichtung iSd § 12 Satz 1 AO bedarf es also einer ständigen Überwachung oder sonstiger Tätigkeiten für eigene betriebliche Zwecke in den Räumlichkeiten des Dritten, um davon ausgehen zu können, dass der Auftraggeber dessen Einrichtungen für eigene betriebliche Zwecke nutzt. Überwachungstätigkeiten, die nur vom Ausland aus wahrgenommen werden, genügen demnach nicht, da sich eine solche Überwachung aus dem Ausland ohne die unternehmerische Nutzung der im Quellenstaat befindlichen Geschäftsräume des Dienstleisters vollzieht.⁴²⁾ Auch im Fall einer deutschen Personengesellschaft mit niederländischen Gesellschaftern hatte der BFH festgehalten, dass die Betriebsstätte eines Subunternehmers zwar nicht stets als eine solche des Haupt-(General-)Unternehmers anzusehen ist. Etwas anderes soll jedoch gelten, wenn dieser die Tätigkeit des Subunternehmers im Rahmen der betreffenden Einrichtung laufend überwacht.⁴³⁾ So wurde in einer Entscheidung des BFH⁴⁴⁾ zur Frage der Begründung einer Betriebsstätte durch eine niederländische Kapitalgesellschaft, welche die Führung ihrer deutschen (substanzlosen) Zweigniederlassung auf Grundlage eines Betriebsführungsvertrags an eine deutsche GmbH ausgelagert hatte, wegen der Identität der handelnden Personen der Bestand einer Betriebsstätte iSd § 12 Satz 2 Nr 2 iVm Satz 1 AO und Art 2 Abs 1 Nr 2 lit a des bis 2015 wirksamen deutsch-niederländischen DBA⁴⁵⁾ angenommen, weil die zum Niederlassungsleiter bestellte Person gleichzeitig Geschäftsführer der deutschen GmbH war.

In Abgrenzung zum Tatbestand des ständigen Vertreters in § 13 AO, der für sich allein noch keine Betriebsstätte iSd § 12 AO begründet und keine deutsche Gewerbesteuer-

³⁷⁾ BFH 13. 6. 2006, I R 84/05.

³⁸⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 23.

³⁹⁾ BFH 24. 8. 2011, I R 46/10.

⁴⁰⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 24, unter Verweis auf BFH 23. 2. 2011, I R 52/10.

⁴¹⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 24.

⁴²⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 25, unter Verweis auf BFH 13. 6. 2006, I R 84/05.

⁴³⁾ BFH 23. 2. 2011, I R 52/10, Rn 37, unter Verweis auf BFH 13. 6. 2006, I R 84/05.

⁴⁴⁾ BFH 8. 6. 2015, I B 3/14.

⁴⁵⁾ DBGBl II 1960, 1782.

pflicht auslöst, muss der Unternehmer eine feste Geschäftseinrichtung nicht nur einsetzen können, sondern das auch tatsächlich tun. „Allein durch die Erteilung von Weisungen oder Überwachungsmaßnahmen aus dem Ausland wird die Geschäftseinrichtung des Auftragnehmers nicht in die unternehmerische Aktivität des Auftraggebers einbezogen.“⁴⁶⁾

Die vom FG als entscheidungsrelevant angesehene enge wirtschaftliche Verflechtung, die durch schriftliche und telefonische Kommunikation von Luxemburg aus vorgenommene Überwachung der R-VmVw-GmbH durch die X-GmbH und die mehrjährigen Geschäftsbeziehungen können nach Ansicht des BFH diese für die Begründung einer Betriebsstätte nötige Voraussetzung nicht ersetzen.⁴⁷⁾

5. Betriebsstätte in vermieteten Räumen

Mangels hinreichender tatsächlicher Feststellungen konnte der BFH nicht beurteilen, ob möglicherweise schon das Vermietungsobjekt selbst als Betriebsstätte der X-GmbH iSd § 12 Satz 1 AO qualifiziert hätte werden können und wies deshalb die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.⁴⁸⁾ Ein Vermietungsobjekt könnte dann zur Betriebsstätte werden, wenn die X-GmbH in dem vermieteten Objekt, das eine feste Beziehung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche aufweist, eine eigene nachhaltige gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hätte. In diesem Fall würde das Objekt der Tätigkeit iSd § 12 Satz 1 AO der Tätigkeit des Unternehmens dienen.⁴⁹⁾ Das könnte der Fall sein, wenn die X-GmbH durch eigenes oder beauftragtes Personal „besondere“ – über den üblichen Verwaltungsaufwand hinausgehende – „Tätigkeiten“ vor Ort ausgeübt hätte (zB dauerhaft vor Ort eingesetzte Handwerker, Hausmeister, Concierge).⁵⁰⁾ Administrative Tätigkeiten, die regelmäßig durch den Verpächter von der Betriebsstätte des Verwaltungssitzes aus vorgenommen werden, reichen dafür nicht aus.

Auch ein Betretungsrecht des Verpächters zwecks Prüfung von Geschäftsvorfällen oder Kontrolle des gesamten Betriebsablaufs wäre nicht ausreichend, wenn für diesen Zweck nur vorübergehend eigene Arbeitskräfte eingesetzt werden.⁵¹⁾ Um eine Betriebsstätte des Verpächters in dem von ihm vermieteten Objekt annehmen zu können, müssen „besondere Tätigkeiten“ hinzukommen, wie zB Pflege und Instandhaltung durch eigenes oder beauftragtes Personal, das in der verpachteten Betriebsanlage beschäftigt wird,⁵²⁾ und diese dem Verpächter zuzurechnenden Tätigkeiten eine gewisse Nachhaltigkeit aufweisen und über punktuelle und einzelfallbezogene Maßnahmen hinausgehen.⁵³⁾

Im Übrigen begründet auch aus abkommensrechtlicher Sicht der Vermieter oder Verpächter im Lagestaat der Immobilie keine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA.⁵⁴⁾

6. Inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Der BFH stellte dem FG auch die Aufgabe, im zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob allenfalls eine inländische „Stätte der Geschäftsleitung“ iSd § 12 Satz 2 Nr 1 AO bestanden

⁴⁶⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 26.

⁴⁷⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 27.

⁴⁸⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 28 f.

⁴⁹⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 30.

⁵⁰⁾ Redding, Anmerkung zu BFH, Urteil vom 23. 3. 2022 – III R 35/20, NWB-Online-Nachricht 11. 8. 2022.

⁵¹⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 25.

⁵²⁾ BFH 30. 8. 1960, I B 148/59; 6. 7. 1978, IV R 24/73.

⁵³⁾ BFH 3. 6. 2006, I R 84/05.

⁵⁴⁾ Tz 44 Satz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „If the fixed place of business is leased to another enterprise, it will normally only serve the activities of that enterprise instead of the lessor’s; in general the lessor’s permanent establishment ceases to exist, except where he continues carrying on a business activity of his own through the fixed place of business.“

hatte. Denn jedes Unternehmen hat zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte.⁵⁵⁾ Nach umstrittener Auffassung⁵⁶⁾ des BFH erweitert der zweite Satz des § 12 AO die Betriebsstättendefinition dergestalt, dass eine solche nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung (und damit auch keine Verfügungsmacht) voraussetzt.⁵⁷⁾ Die Stätte der Geschäftsleitung kann sich auch in den Räumen eines fremden dritten Geschäftsführers befinden⁵⁸⁾ bzw in den Geschäftsräumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten gesellschaftsfremden Managers.⁵⁹⁾ Allerdings würden die Feststellungen des FG keine Beurteilung ermöglichen, ob die tatsächliche Geschäftsleitung auf die Hausverwaltungsgesellschaft (R-VmVw-GmbH) übertragen und vom dortigen Geschäftsführer ausgeübt worden ist oder (ausschließlich) beim geschäftsführenden Gesellschafter der X-GmbH (möglicherweise am Wohnsitz in Luxemburg) gelegen war.⁶⁰⁾ Das würde allerdings voraussetzen, dass die erteilte Hausverwaltungsvollmacht derart weitreichend war, dass von einer Übertragung der tatsächlichen Geschäftsleitung von der X-GmbH auf die R-VmVw-GmbH ausgegangen werden konnte.

Deshalb nimmt der BFH auch zu dem in § 10 AO definierten Begriff der „Geschäftsleitung“ im Sinne eines „Mittelpunktes der geschäftlichen Oberleitung“ Stellung. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist das der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird, die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet⁶¹⁾ und die Tagesgeschäfte tatsächlich wahrgenommen werden.⁶²⁾ Maßnahmen, welche die Grundlagen der Gesellschaft, die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik und die Mitwirkung der Inhaber des Unternehmens an ungewöhnlichen Maßnahmen und Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung betreffen, sind nicht relevant.⁶³⁾ Dabei sind die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls wie die Art, Struktur und die Eigenart des Unternehmens zu berücksichtigen.⁶⁴⁾ Wird eine Kapitalgesellschaft durch ihre Organe an mehreren Orten geschäftsführend tätig, so sind die an den verschiedenen Orten ausgeübten Tätigkeiten nach ihrer Bedeutung für die Kapitalgesellschaft zu gewichten, um auf diese Weise die Stätte der Geschäftsleitung bestimmen zu können.⁶⁵⁾

Deshalb müsse das FG im fortgesetzten Verfahren klären, wo – ausgehend von der von der X-GmbH an die R-VmVw-GmbH vergebenen umfassenden Hausverwaltungsvollmacht – die im Tagesgeschäft der X-GmbH anstehenden Entscheidungen von einigem Gewicht tatsächlich getroffen wurden und wer die Entscheidungsbefugnis innehatte (Vertretung gegenüber Kreditinstituten, Finanzämtern, sonstigen Institutionen, uneingeschränkte Erlaubnis zu eigenständigen Abschlüssen und Kündigungen von Miet- sowie Dienst- und Werkverträgen, Buchführung, Fertigung von Steuererklärungen, sonstige laufende Geschäftsvorfälle).⁶⁶⁾ Soweit eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Ausland (Luxemburg) in Betracht kommen sollte, verweist der BFH auf die in § 90 Abs 2 AO geregelte gesteigerte Mitwirkungspflicht der X-GmbH.

⁵⁵⁾ BFH 20. 12. 2017, I R 98/15, Rn 30.

⁵⁶⁾ *Bärsch/Barbu*, IStR 2022, 687 (694).

⁵⁷⁾ BFH 28. 7. 1993, I R 15/93; 20. 12. 2017, I R 98/15, Rn 23; *Puls in Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch² (2018) Rz 2.6; *Blumers*, DBA-Betriebsstätte bei Subunternehmern, DB 2022, 2304 (2305).

⁵⁸⁾ BFH 28. 7. 1993, I R 15/93.

⁵⁹⁾ BFH 12. 2. 2004, IV R 29/02.

⁶⁰⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 33.

⁶¹⁾ BFH 3. 7. 1997, IV R 58/95; 20. 12. 2017, I R 98/15, Rn 29.

⁶²⁾ BFH 7. 12. 1994, I K 1/93; 12. 2. 2004, IV R 29/02.

⁶³⁾ BFH 7. 12. 1994, I K 1/93.

⁶⁴⁾ BFH 3. 7. 1997, IV R 58/95; 29. 4. 1987, X R 6/81.

⁶⁵⁾ BFH 7. 12. 1994, I K 1/93; 5. 11. 2014, IV R 30/11; 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 36.

⁶⁶⁾ BFH 23. 3. 2022, III R 35/20, Rn 36.

III. Betriebsstätte des Generalunternehmers beim Subunternehmer im DBA-Recht

1. Die „feste Geschäftseinrichtung“ in den Räumen anderer Unternehmen

Die deutsche Rechtsprechung⁶⁷⁾ und Verwaltungspraxis⁶⁸⁾ geht davon aus, dass zwischen dem in den deutschen DBA verwendeten, Art 5 Abs 1 OECD-MA⁶⁹⁾ nachgebildeten abkommensrechtlichen Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“ und § 12 Satz 1 AO eine inhaltliche Übereinstimmung besteht.⁷⁰⁾ Allerdings ist bei Heranziehung der zu § 12 AO ergangenen Rechtsprechung im Rahmen der DBA-rechtlichen Würdigung zu beachten, dass der Betriebsstättenbegriff im Abkommensrecht – zB durch die Ausnahme von Hilfsbetriebsstätten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA – enger gefasst ist als jener des § 12 AO.⁷¹⁾ Auch das österreichische BMF misst dem Begriff der „festen örtlichen Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebes [dient]“ (§ 29 Abs 1 BAO), grundsätzlich den gleichen Inhalt bei wie dem in Art 5 Abs 1 OECD-MA verwendeten Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“.⁷²⁾

Der Kommentar (OECD-MK) zu Art 5 OECD-MA geht davon aus, dass eine feste Geschäftseinrichtung auch in den Geschäftsräumen eines anderen Unternehmens gelegen sein kann, wenn das Unternehmen beispielsweise ein dauerhaftes Nutzungsrecht über Einrichtungen und Teile davon hat, die dem anderen Unternehmen gehören.⁷³⁾ Das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht, das sich nur im OECD-MK⁷⁴⁾ findet, nicht jedoch im Wortlaut des Art 5 OECD-MA selbst, wurde im Zuge der Revision der Erstfassung des OECD-MK zu Art 5 OECD-MA aus 1963⁷⁵⁾ durch das Update 1977⁷⁶⁾ in den OECD-MK übernommen und ist heute von besonderer Bedeutung bei der Auslegung des Betriebsstättenbegriffs.⁷⁷⁾

Anders als der BFH fordert der OECD-MK jedoch keine physische Präsenz des Auftraggebers in den Geschäftsräumen bzw der „festen Geschäftseinrichtung“ des Auftragnehmers, um dort vom Bestand einer Betriebsstätte des Auftraggebers ausgehen zu können. Beschäftigt der Unternehmer im Quellenstaat kein eigenes Personal, wie das bei Totaldelegation der vom Generalunternehmer vertraglich übernommenen Verpflichtungen der Fall ist, bedarf es des Nachweises, dass die Einrichtung, an welcher der Subunternehmer tätig ist, dem Unternehmen aufgrund anderer Faktoren zur Verfügung steht, die belegen, dass dieses Unternehmen (der Generalunternehmer) die Einrichtung besitzt oder darüber verfügen kann sowie Zutritt und Nutzung der Einrichtung kontrollieren kann.⁷⁸⁾ Als Beispiel nennt der OECD-MK ein Unternehmen, das im Quellenstaat

⁶⁷⁾ BFH 9. 11. 1999, II R 107/97; 8. 6. 2015, I B 3/14.

⁶⁸⁾ DBMF-Schreiben vom 24. 12. 1999, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), IV B 4 – S 1300 – 11/99, Tz 1.2.1.1.

⁶⁹⁾ Soweit sich im Text kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Verweise auf OECD-MA und OECD-MK auf deren aktuelle Fassung, *OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017 (2017)*.

⁷⁰⁾ BFH 9. 11. 1999, II R 107/97; 8. 6. 2015, I B 3/14.

⁷¹⁾ *OFD Karlsruhe*, VfG vom 16.9.2014 – S 130.1/316-St 222 – Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO und Art 5 OECD-MA; keine Anerkennung einer Dienstleistungsbetriebsstätte.

⁷²⁾ EAS 1190 vom 15. 12. 1997; EAS 3333 vom 5. 8. 2013.

⁷³⁾ Tz 10 Satz 5 und 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁴⁾ Tz 10 OECD-MK Satz 2 und 3 zu Art 5 OECD-MA: „A place of business may also exist where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal. It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise.“

⁷⁵⁾ *OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, vom Rat der OECD am 30. 7. 1963 angenommen.

⁷⁶⁾ *OECD, Model Double Taxation Convention, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, vom Rat der OECD am 11. 4. 1977 angenommen.

⁷⁷⁾ Ausführlich zum Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht: *S. Bendlinger/V. Bendlinger*, *Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte*, SWI 2022, 436 (443 ff).

⁷⁸⁾ Tz 40 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

ein kleines Hotel besitzt, die Zimmer über eine Online-Plattform vermietet und den Betrieb auf Cost-Plus-Basis an eine Betriebsgesellschaft vergibt.⁷⁹⁾

2. Komplettvergaben im internationalen Projektgeschäft

IZM Bauausführungen und Montagen iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA soll der Generalunternehmer selbst bei Komplettvergaben (Totaldelegation) am Tätigkeitsort des Subunternehmers eine Betriebsstätte begründen.⁸⁰⁾ Im OECD-MK idF vor dem Update 2017⁸¹⁾ hieß es noch, dass dann, wenn ein Unternehmen die Errichtung einer Gesamtanlage übernommen hat und Teile des Auftrags an Subunternehmer vergibt, zwecks Berechnung der Zwölfmonatsfrist die Zeiten, an denen der Subunternehmer an der Baustelle arbeitet, dem Generalunternehmer zugerechnet werden müssen. Daraus ließ sich ableiten, dass der Generalunternehmer ohne Baustellenpräsenz im Quellenstaat keine Betriebsstätte begründen kann.⁸²⁾

Im OECD-MK idF des Updates 2017 heißt es nun, dass dann, wenn der Generalunternehmer, der die Erstellung einer Gesamtanlage übernommen hat, den gesamten Auftrag oder Teile davon an Subunternehmer vergibt, für die Frage der Begründung einer Betriebsstätte durch den Generalunternehmer im Quellenstaat die vom Subunternehmer an der Baustelle verbrachten Anwesenheitszeiten als solche des Generalunternehmers gelten.⁸³⁾ In diesem Fall sei nämlich davon auszugehen, dass die Baustelle während der Anwesenheit der Subunternehmer als dem Generalunternehmer zur Verfügung stehend anzusehen ist, wenn sich aus dem Sachverhalt ergibt, dass während dieser Zeit der Generalunternehmer zweifelsfrei über die Baustelle verfügen kann, weil er diese rechtlich in Besitz nimmt, den Zugang und deren Nutzung kontrolliert und die umfassende Verantwortung dafür hat, was während der Bauzeit an der Baustelle passiert („[...] and has the overall responsibility for what happens at that location during the period“).⁸⁴⁾ Der Subunternehmer selbst begründet nur dann eine Betriebsstätte, wenn seine eigene Tätigkeit zwölf Monate überschreitet.⁸⁵⁾

Im Erstentwurf des für das Update von OECD-MA und OECD-MK relevanten Berichts der Working Party 1 des OECD-Steuer Ausschusses aus 2011 zur Auslegung und Anwendung von Art 5 OECD-MA⁸⁶⁾ sollte die Generalunternehmer-Betriebsstätte bei Totaldelegation allein deshalb unterstellt werden können, „weil“ der Generalunternehmer die Gesamtverantwortung für die Baustelle hat („[...] because the general contractor has overall responsibility for the site“). Nach der Zweit- und Drittfassung⁸⁷⁾ des Berichts, dessen Vorschläge schließlich in den OECD-MK übernommen worden sind, sollen dem Generalunternehmer

⁷⁹⁾ Tz 40 Satz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁰⁾ Tz 54 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸¹⁾ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 15 July 2014 (2014).

⁸²⁾ Tz 19 Satz 8 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF des Updates 2014: „If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts parts of such a project to other enterprises (subcontractors), the period spent by a subcontractor working on the building site must be considered as being time spent by the general contractor on the building project.“

⁸³⁾ Tz 54 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁴⁾ Tz 54 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁵⁾ Tz 54 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁶⁾ OECD Centre for Tax Policy and Administration, Committee on Fiscal Affairs, Working Party 1 on Tax Conventions and Related Questions, Report by Working Group 10 on the Definition of Permanent Establishment, 19 – 21 September 2011 (30. 8. 2011) Tz 27.

⁸⁷⁾ OECD Centre for Tax Policy and Administration, Interpretation and Application of Article 5 (permanent establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012 (2011); OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment), 19 October 2012 to 31 January 2013 (2012) Tz 47. Die Tz 54 OECD-MK idF des Updates 2017 beruht auf den Ergebnissen dieses Berichts. Darin heißt es in Tz 49, dass die Tätigkeiten eines Subunternehmers dem Generalunternehmer zuzurechnen sind, weil es ohnehin sehr unwahrscheinlich sei, dass Letzterer keine eigenen Mitarbeiter an der Baustelle einsetzt, und dass es keinen Unterschied machen sollte, ob der Generalunternehmer einen Tag an der Bau-

jedoch nur dann die von Subunternehmern durchgeführten Tätigkeiten zuzurechnen sein, wenn der Generalunternehmer tatsächlich über die Baustelle verfügen kann („[...] where circumstances indicate, that during that time, the general contractor clearly has the construction site at its disposal [...]“). In der Praxis ist diese Unterscheidung allerdings bedeutungslos. Denn wenn ein Generalunternehmer die Gesamtverantwortung für die Errichtung eines Bauwerks oder einer Anlage übernommen hat, wird ihm sein Auftraggeber immer die Verfügungsmacht über den Bauplatz einräumen müssen, damit er die vertraglich übernommene Verpflichtung zur Errichtung einer Anlage oder eines Bauwerks erfüllen kann.⁸⁸⁾

IV. Komplettvergaben im österreichischen DBA-Recht

1. Generalunternehmer als Auftragsvermittler

Bei der Auslegung der dem OECD-MA nachgebildeten österreichischen DBA hält sich das BMF an die Vorgaben des OECD-MA und hat sich im Prinzip auch in der Frage der Komplettvergabe von Arbeiten durch einen Generalunternehmer an Subunternehmer den Ausführungen im OECD-MK angeschlossen.⁸⁹⁾ Demnach soll bei der Komplettvergabe von Leistungen durch eine ausländische Gesellschaft an eine andere Konzerngesellschaft der Generalunternehmer eine inländische Betriebsstätte begründen, wenn dieser im Tätigkeitszeitraum des Subunternehmers aufgrund der maßgeblichen Umstände des Einzelfalls die faktische Verfügungsmacht über die Baustelle hat. Das ist dann der Fall, wenn der Generalunternehmer die Baustelle „*rechtlich besitzt*“, über eine rechtlich abgesicherte Nutzungsberechtigung verfügt, er den Zugang zur und die Nutzung des Bauplatzes kontrollieren kann und die Gesamtverantwortung für das während dieses Zeitraums an der Baustelle stattfindende Baugeschehen trägt. In derartigen Fällen sei der Generalunternehmer durch diese Kontroll- und Überwachungstätigkeit an der Baustelle anwesend und wirke dort – wenn auch in geringfügigem Ausmaß – an der Bauausführung mit. Denn grundsätzlich sei davon auszugehen, dass ein Generalunternehmer die Gesamtverantwortung für das im Quellenstaat stattfindende Baugeschehen hat und als einziger Vertragspartner des Bauherrn die volle Verantwortung für die Gesamtleistung zu tragen hat.

Allerdings räumt das BMF ein, dass dann, wenn der Generalunternehmer vor Ort gar nicht – auch nicht für kurze Zeit – in Erscheinung tritt und vor Ort keine Kontroll- oder Überwachungstätigkeiten ausübt, dieser auch keine faktische Verfügungsmacht über die Baustelle haben kann.⁹⁰⁾ In solchen Fällen sei zu prüfen, welche sonstigen Funktionen der Generalunternehmer iZm der Projektabwicklung tatsächlich ausübt und ob seine

stelle verbringt oder gar keinen Fuß auf die Baustelle setzt („[...] and that it would seem strange to have a different result if the main contractor's employees spent only one day on the site“). Tz 40 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA weist darauf hin, dass diese Schlussfolgerung nicht auf Bau- und Montagetätigkeiten beschränkt ist, untermauert durch ein Beispiel, wonach selbst bei vollständiger Fremdvergabe der iZm dem Betrieb eines Hotels nötigen Tätigkeiten der Besitzer des Hotels damit eine Betriebsstätte begründet. Hoor, Der OECD-Diskussionsentwurf zur Revision des Kommentars zu Art 5 (Betriebsstätte) im OECD-Musterabkommen, IStR 2012, 17 (19).

⁸⁸⁾ Wiechmann, Seminar F: Kommt nach dem „Anstreicher-Beispiel“ die „Subunternehmer-Betriebsstätte“? IStR 2012, 711 (712). Auch in der vom norwegischen Höchstgericht entschiedenen Rechtssache „Offshore Accomodation Service AB v. Government of Norway“, bei der es um die Totalvergabe von Catering-Leistungen auf einer norwegischen Bohrplattform durch ein schwedisches Unternehmen an einen norwegischen Subunternehmer ging, hat das norwegische Höchstgericht eine norwegische Betriebsstätte des schwedischen Generalunternehmers angenommen, da dieser letztlich für die vertraglich vereinbarte ordnungsgemäße Versorgung des auf der Plattform tätigen Personals verantwortlich war („safe service“, Case No 327/2001 vom 3. 3. 2001). Auch die dänische Finanzverwaltung ist in einem Ruling zur Komplettvergabe von Instandhaltungs- und Reinigungsarbeiten durch ein österreichisches Unternehmen an ein dänisches Unternehmen vom Bestand einer Betriebsstätte des österreichischen Unternehmens ausgegangen (Ruling vom 23. 8. 2017 [SMK2017.509.SR]).

⁸⁹⁾ EAS 3405 vom 22. 5. 2018, unter Verweis auf Tz 54 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁰⁾ EAS 3121 vom 17. 9. 2009.

Zwischenschaltung beachtliche wirtschaftliche Gründe hat. Allenfalls könnte die Funktion des (vermeintlichen) Generalunternehmers auch jene eines bloßen „Auftragsvermittlers“ sein. Werden demnach keine Funktionen des Generalunternehmers, sondern nur solche des Subunternehmers am Ort der Baustelle ausgeübt, kann nur der Subunternehmer im Quellenstaat besteuert werden.⁹¹⁾ Auch in einer (nicht veröffentlichten) Einzelerledigung⁹²⁾ hat das BMF im Fall der gänzlichen Vergabe einer Auftragsausführung an Subunternehmer den Bestand einer Betriebsstätte des Generalunternehmers verneint, wenn dieser an der Baustelle nicht in Erscheinung tritt und vor Ort keinerlei Kontroll- oder Überwachungstätigkeiten ausübt.

2. Keine Gewinnzuordnung nach dem AOA

Würde in solchen Konstellationen dennoch eine Betriebsstätte des Generalunternehmers unterstellt, wäre dieser nach den Grundsätzen der Betriebsstättengewinnaufteilung des Art 7 OECD-MA wohl kein Gewinn zuzuordnen, wenn an der Baustelle keine Funktionen des Generalunternehmers, sondern ausschließlich solche des Subunternehmers ausgeübt werden. Dann kann nämlich nur der Subunternehmer besteuert werden, der Betriebsstättengewinn des Generalunternehmers wäre aufgrund fehlender Personalfunktionen null.⁹³⁾ Deshalb haben sich vor der Neufassung des OECD-MK zu Art 5 OECD-MA im Update 2017 Interessenvertretungen der Wirtschaft dafür ausgesprochen, bei Komplettvergaben den Generalunternehmer vor den Folgen einer Betriebsstätte zu verschonen und nur bei Teildelegation, nicht jedoch bei Totaldelegation dem Generalunternehmer eine Betriebsstätte am Tätigkeitsort des Subunternehmers zu unterstellen.⁹⁴⁾ Denn durch den Ansatz der OECD wird eine physische Präsenz Anforderung durch das Bestehen einer zivilrechtlichen Verantwortung ersetzt. Das widerspricht aber dem Art 5 OECD-MA immanenten Grundsatz, dass Unternehmensgewinne erst ab einer intensiven geschäftlichen Bindung bzw. „Verwurzelung“ des Unternehmers zum Quellenstaat dort besteuert werden sollen.⁹⁵⁾ In solchen Fällen würde eine Gewinnzuordnung auch an dem von der OECD seit dem Update 2010 des OECD-MA zum Dogma erhobenen „authorized OECD approach“ scheitern, der die Zuordnung von Unternehmensgewinnen zu einer Betriebsstätte von dort ausgeübten „significant people functions“ abhängig macht, die bei Totaldelegation vom Subunternehmer, nicht jedoch vom Generalunternehmer erbracht werden.

V. Fazit

Im deutschen Steuerrecht ist der in § 12 AO definierte Begriff der Betriebsstätte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 49 Abs 1 Nr 2 lit a dEStG iZm der Anrechnung oder dem Abzug ausländischer Steuern gemäß § 34d Nr 2 lit a dEStG und der Kürzung des Gewerbeertrags deutscher Unternehmen um die auf ausländische Betriebsstätten entfallenden Einkünfte (§ 9 Nr 3 GewStG) relevant. Im Abkommensrecht ist der Bestand einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA Voraussetzung für ein anteiliges Besteuerungsrecht des Quellenstaates. Da der Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd § 12 AO grundsätzlich jenem des Art 5 Abs 1 OECD-MA entspricht, hat aus deutscher und angesichts vergleichbarer Rechtslage wohl auch aus österreichischer Sicht die Klarstellung des BFH, dass die Beschäftigung eines Auftragnehmers im

⁹¹⁾ EAS 3405 vom 22. 5. 2018.

⁹²⁾ BMF 21. 4. 2021, 2021-0.296.009 (unveröffentlicht).

⁹³⁾ EAS 3121 vom 17. 9. 2009; *Bendlinger*, Internationale Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff, SWI 2012, 251 (256 mwN); *Wiechmann*, IStR 2012, 711 (713).

⁹⁴⁾ *BIAC*, BIAC Comments on the OECD Discussion Draft on the Interpretation and Application of Art 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention (February 2012) Tz 64.

⁹⁵⁾ BFH 21. 3. 1999, I R 99/97; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 207.

Quellenstaat ohne physische Präsenz des Auftraggebers für sich genommen noch nicht ausreicht, um in den Räumlichkeiten des Subunternehmers eine Betriebsstätte des Auftraggebers bzw Generalunternehmers zu begründen, eine besondere Bedeutung.

Fehlt ein vertragliches Nutzungsrecht, müssen „andere Umstände“ hinzutreten, wie zB die tatsächliche und nachhaltige – mehr als sechs Monate andauernde⁹⁶⁾ – Tätigkeit und physische Präsenz des Auftraggebers in den Räumen des beauftragten Unternehmens, um die für eine Betriebsstättenbegründung notwendige ausreichende „Verwurzelung“ im Quellenstaat herzustellen. Eine fehlende Verfügungsmacht über Räumlichkeiten kann auch nicht durch die bloße Überwachungsmöglichkeit des Auftragnehmers aus einem anderen Staat heraus ersetzt werden. Der Prinzipal muss also vor Ort erscheinen.⁹⁷⁾ Nur im Fall einer Personenidentität der Leitungsorgane von Auftraggeber und Auftragnehmer, was in der Regel nur bei Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen der Fall sein wird, bedarf es nach Ansicht des BFH keiner physischen Präsenz des Auftraggebers vor Ort, was aber widerlegbar sein muss. „Ferngeschäftsführung“ ist dafür nicht ausreichend. Ob im Streitfall die R-VmVw-GmbH allenfalls als „ständiger Vertreter“ iSd § 13 AO bzw als „abhängiger Vertreter“ iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA qualifiziert hätte werden können, war im strittigen Fall nicht zu prüfen, weil der Bestand einer deutschen Vertreterbetriebsstätte keine Gewerbesteuerpflicht auslöst.

Aus praktischer Sicht ist die Entscheidung des BFH zu begrüßen, weil damit vermieden wird, dass ein Auftraggeber bzw Generalunternehmer durch Subvergaben ohne eigene physische (oder nur gelegentliche und unregelmäßige) unternehmerische Tätigkeiten im Quellenstaat eine Betriebsstätte begründet, der nach den Grundsätzen des Art 7 OECD-MA ohnehin kein Gewinn zugerechnet werden könnte. Allerdings weicht die Rechtsansicht des BFH zur Auslegung des § 12 AO von den Ausführungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA ab, der auch bei Totalvergabe an im Quellenstaat tätige Subunternehmer dem Generalunternehmer eine Betriebsstätte unterstellt. Diese abweichende Auslegung könnte im Inbound-Fall zur Folge haben, dass Deutschland abkommensrechtlich ein Besteuerungsrecht zugeordnet wird, das innerstaatlich nicht wahrgenommen werden kann. Im Outbound-Fall könnten Staaten, die bei der Auslegung ihrer DBA dem OECD-MK folgen, Besteuerungsrechte geltend machen, während Deutschland jedoch eine Entlastung verweigert. Eine Konfliktlösung wäre nur im Wege von Verständigungsverfahren iSd Art 25 OECD-MA bzw auf Grundlage der im Unionsrecht vorgesehenen Maßnahmen der Konfliktbeseitigung möglich.

Auch das österreichische BMF hat in Einzelerledigungen bereits Zweifel angemeldet, ob bei Totalvergabe von Dienstleistungen dem Quellenstaat tatsächlich ein Besteuerungsrecht zukommen kann. Da zwischen der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd § 12 Satz 1 AO,⁹⁸⁾ der „festen örtlichen Anlage oder Einrichtung“ iSd § 29 Abs 1 BAO⁹⁹⁾ und der „festen Geschäftseinrichtung“ in Art 5 OECD-MA¹⁰⁰⁾ eine inhaltliche Übereinstimmung besteht und österreichische Rechtsprechung und Verwaltungspraxis regelmäßig auf die deutsche Rechtsprechung verweisen, sollte auch aus österreichischer Sicht kein Zweifel mehr daran bestehen, dass ohne physische Präsenz eines Unternehmens im Quellenstaat auch keine Betriebsstätte begründet werden kann.

⁹⁶⁾ BFH 19. 5. 1993, I R 80/92.

⁹⁷⁾ Redding, NWB-Online-Nachricht 11. 8. 2022.

⁹⁸⁾ § 12 Satz 1 AO: „Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient.“

⁹⁹⁾ § 29 Abs 1 BAO: „Betriebsstätte im Sinne der Abgabenvorschriften ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31) dient.“

¹⁰⁰⁾ Art 5 Abs 5 OECD-MA in den authentischen Sprachfassungen Englisch und Französisch: „[...] the term ‚permanent establishment‘ means a fixed place of business [...]“; „[...] l’expression ‘établissement stable’ désigne une installation fixe d’affaires [...]“. Deutsche Übersetzung: „[...] bedeutet der Ausdruck ‚Betriebsstätte‘ eine feste Geschäftseinrichtung [...]“.