



BETRIEBSSTÄTTE BEI EINSCHALTUNG EINER DIENSTLEISTUNGSGESELLSCHAFT – BFH-URTEIL VOM 23.3.2022 (AZ. III R 35/20)

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 23.3.2022 (III R 35/20) die Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte in fremden Räumlichkeiten weitergehend konkretisiert. Es wird insbesondere deutlich, dass die alleinige Beauftragung eines Dienstleisters nicht ausreicht, um eine Betriebsstätte in dessen Räumlichkeiten anzunehmen. Die Entscheidung bringt endlich mehr Rechtssicherheit, welche seit dem sog. Private Equity Urteil des BFH größtenteils verloren gegangen war. Insbesondere ausländische Immobiliengesellschaften mit vermieteten Immobilien im Inland können sich zukünftig bei der Frage der Gewerbesteuerpflicht auf das Urteil berufen.

SACHVERHALT:

Die Klägerin ist eine Immobilien GmbH, deren Unternehmensgegenstand die Verwaltung eigenen Grundvermögens ist. Gesellschafter der Klägerin sind M (mit 94 %) und A (mit 6 %); alleiniger Geschäftsführer ist M mit Wohnsitz in Luxemburg. M hat die Tätigkeit als Geschäftsführer an seinem Wohnsitz in Luxemburg ausgeführt.

Die Klägerin hatte im Streitjahr 2013 mit der inländischen R-Vermögensverwaltungs-GmbH (nachfolgend: Hausverwalter GmbH) eine schriftliche „Hausverwaltungsvollmacht“ für das im Inland gelegene Grundstück vereinbart. Die Hausverwalter GmbH erhielt alle Rechte und Pflichten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilie standen. Zwischen der Hausverwalter GmbH und der Klägerin bestanden keine personellen Verflechtungen.

Die Klägerin hatte erstmalig in ihrer Klagebegründung ausgeführt, dass sie im Inland über keine Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO verfüge. Folglich bestehe für sie nach § 2 Abs. 1 GewStG keine Gewerbesteuerpflicht.

Das FG Berlin-Brandenburg wies die Klage hinsichtlich der fehlenden Gewerbesteuerpflicht zurück. Das FG Berlin-Brandenburg hat eine Betriebsstätte der Klägerin i. S. d. § 12 AO bei der von ihr beauftragten Hausverwalter GmbH und damit im Inland angenommen. Das FG Berlin-Brandenburg stützte seine Argumentation für das Vorliegen einer Betriebsstätte insbesondere auf das sog. Private-Equity-Urteil des BFH vom 24.08.2011^{1,2}



ROBIN HIERL

Senior Manager
Steuerberater
Dipl.-Finanzwirt (FH, M.A.)

hierl@peterpartner-stb.de
Telefon: +49(0)2 12 995985-31

¹Vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2011 – Az. I R 46/10 – BStBl II 2014 S. 764.

²Vgl. FG Berlin-Brandenburg Urteil vom 21.11.2019 – Az. 9 K 11108/17 – EFG 2020 S. 669.

Demnach muss für die Annahme einer Betriebsstätte nicht unbedingt ein Büroraum angemietet werden. Vielmehr genügt auch die bloße – vertraglich abgesicherte – Wahrnehmung dispositiver Aufgaben durch eine im Quellenstaat ansässige Dienstleistungs- bzw. Managementgesellschaft in deren Geschäftsräumen. Im Private-Equity-Fall verfügte der Steuerpflichtige im zu prüfenden Staat über kein eigenes Personal. Außerdem gab es kein vertraglich eingeräumtes Nutzungsrecht des Steuerpflichtigen an Räumlichkeiten. Der BFH bejahte gleichwohl das Vorliegen einer Betriebsstätte.

ENTSCHEIDUNG:

Der BFH hat auf die Revision der Klägerin das Urteil des FG Berlin-Brandenburg aufgehoben. Die Sache wird an das FG Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Die Revision ist nach Auffassung des BFH begründet. Das FG Berlin-Brandenburg hat auf Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen zu Unrecht entschieden, dass die Klägerin im Inland eine inländische Betriebsstätte nach § 12 AO unterhält. Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte gem. § 12 S. 1 AO eine Geschäftseinrichtung voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine **nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht** hat.³ Die Geschäftsräume eines Dritten schließen daher grds. das Vorliegen einer Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO aus.

Der BFH stellt in seinem Urteil jedoch klar, dass sich ein Steuerpflichtiger in bestimmten Ausnahmefällen⁴ die Räumlichkeiten eines Dritten als Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO – also indirekt die Verfügungsmacht – anrechnen lassen muss. Ein solcher Ausnahmefall liegt beispielsweise vor, wenn der Steuerpflichtige bei Beauftragung einer Management- oder Betriebsführungsgesellschaft durch den zur Verfügung gestellten „sachlichen und personellen Organismus“ in der Lage ist, seiner unternehmerischen Tätigkeit „operativ“ nachzugehen.⁵ Die Annahme der Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten einer Management- oder Dienstleistungsgesellschaft wird jedoch nur anerkannt, wenn die fehlende Verfügungsmacht durch andere Umstände ersetzt werden, die der unmittelbaren Verfügungsmacht gleichzustellen sind. Die reine Übertragung von Aufgaben auf einen Dritten reicht nicht aus, um eine Betriebsstätte in den Räumen des Dritten zu begründen, auch wenn die übertragenen Aufgaben umfangreich sind.

Die Auftragserfüllung eines Dritten kann allein keine Geschäftstätigkeit des Auftraggebers darstellen.⁶

Eine eigene unternehmerische Tätigkeit kann beispielsweise dann angenommen werden, wenn aufgrund der Personenidentität der Leitungsorgane – welche im vorliegenden Fall unstreitig nicht vorliegt – eine fortlaufende nachhaltige Überwachung ermöglicht wird oder wenn der Steuerpflichtige in den Räumlichkeiten des Dritten eigene betriebliche Handlungen vornimmt.

Eigene betriebliche Handlungen werden in den Räumlichkeiten des Dritten vorgenommen, wenn die **fortlaufende Überwachung an dem betreffenden Ort**, also in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers, erfolgt. Hierzu führt der BFH im Urteilsfall Folgendes aus:

„Nur in diesen Fällen [bei denen die fortlaufende Überwachung an dem betreffenden Ort ausgeführt wird] kann davon gesprochen werden, dass der Auftraggeber auch die Einrichtung des Auftragnehmers für seine eigenen betrieblichen Zwecke nutzt, mit der Folge, dass diese Einrichtung (auch) als Betriebsstätte der Klägerin gewertet werden kann. Insoweit genügen Überwachungstätigkeiten, die (allein) aus dem Ausland heraus wahrgenommen werden, ebenfalls nicht, denn „eine solche Überwachung aus dem Ausland heraus vollzieht sich ohne Nutzung der Geschäftsräume des inländischen Dienstleisters für die eigenen unternehmerischen Belange“.“

Da im Urteilsfall M die Tätigkeit als Geschäftsführer – Weisungen, Überwachung und strategische Entscheidungen – aus Luxemburg heraus wahrgenommen hat, liegt folglich keine Betriebsstätte in den Räumlichkeiten der Hausverwalter GmbH vor.

Mangels Spruchreife wurde das Urteil an das FG Berlin-Brandenburg zurückverwiesen, da durch das FG Berlin-Brandenburg nicht hinreichend konkret geprüft wurde, ob ggf. in dem Vermietungsobjekt der Klägerin eine Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO anzunehmen ist.

EINORDNUNG/PRAXISHINWEIS:

Das Urteil beseitigt viele Unklarheiten, die das Private-Equity-Urteil hinterließ. Vor der Klarstellung des BFH bestand das Risiko, dass durch die Einschaltung einer Managementgesellschaft bzw. jedes Subunternehmers eine Betriebsstätte des Auftraggebers begründet wird.⁷

Der BFH stellt nun klar, dass allein die Beauftragung eines Dritten noch nicht ausreicht um eine Betriebs-

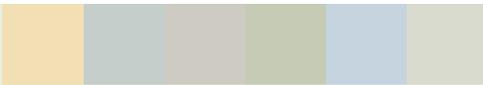
³Vgl. BFH-Urteil vom 5.11.2014 – Az. IV R 30/11 – BStBl II 2015 S. 601.

⁴Ein weiterer im Urteilsfall aufgeführter Ausnahmefall liegt vor, wenn der Unternehmer rechtlich befugt ist, die Einrichtung oder Anlagen des Dritten nach den Bedürfnissen seines Unternehmens zu nutzen und wenn er eigene Arbeitnehmer beschäftigt oder ihm überlassene, seinen Weisungen unterliegende Arbeitnehmer oder Subunternehmer dort tätig werden.

⁵Vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017 – Az. I R 58/15 – BFH/NV 2018, S. 684.

⁶Vgl. Blumers/Wenig, DStR 2012, S. 551.

⁷Vgl. Wassermeyer, IStR 2011, S. 925.



stätte zu begründen. Neben der Beauftragung ist es für die Begründung einer Betriebsstätte erforderlich, dass entweder die Überwachungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen in den Räumlichkeiten des Dritten erfolgen oder eine Identität der Leistungsorgane besteht.

Die Auffassung der Vorinstanz, dass die schriftliche und telefonische Kommunikation aus der Ferne für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichend ist, ist zu verwerfen.

In den meisten Beratungsfällen wird das Ziel sein, die Begründung einer Betriebsstätte tunlichst zu vermeiden. Bei fehlender Personenidentität ist es daher wichtig, dass der Mandant (wenn möglich) die Räumlichkeiten des beauftragten Unternehmens meidet und nachweislich die Überwachungstätigkeiten von woanders ausführt (meistens aus dem Ausland heraus).

Prinzipiell ist der Umfang der auf den beauftragten Unternehmer übertragenen Tätigkeiten irrelevant. Der

BFH stellt in seinem Urteil mehrfach klar, dass allein die Übertragung von Aufgaben auf einen Dritten noch nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führt.

Das Urteil hat besondere Bedeutung für im Ausland ansässige Kapitalgesellschaften mit vermietetem Immobilienvermögen im Inland (sog. Inbound-Immobilieninvestitionen). Ein solches Investitionsvehikel wurde häufig gewählt, um keine Gewerbesteuerpflicht in Deutschland auszulösen. Hierbei ist es in der Praxis nicht untypisch, dass man sich einer Hausverwaltung im Inland bedient, um die operativen Tätigkeiten zu erledigen. Die Inbound-Immobilieninvestitionen sind damit nicht von der Anwendbarkeit der erweiterten Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 ff. GewStG abhängig. Das Private-Equity-Urteil und das Urteil des FG Berlin-Brandenburg haben hier für erhebliche Rechtsunsicherheit gesorgt,⁸ welche nun durch die Entscheidung des BFH beseitigt wurde.

⁸Vgl. Hagemann/Nguyen, DStRK 2020, S. 187.