

„Der Betriebstättenbegriff im Ertrag- u. Umsatzsteuerrecht“

von
Hendricks Consulting
Interims Management / Unternehmensberatung

Ihr Partner in

- Finanzfragen
- Business Cases
- Projektmanagement
- General Management

Lukas Hendricks
aus Bonn

www.hendricks-consulting.de

Stand: 2005

Disclaimer:

Die folgenden Darstellungen und Ausführungen sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Wegen der Dynamik des Rechtsgebiets und der Vielzahl offener Einzelfragen kann von dem Verfasser keinerlei Haftung übernommen werden. Dieses Skript stellt keine Steuerberatung im Einzelfall dar und kann diese auch nicht ersetzen. Alle Rechte vorbehalten, Nachdruck und Vervielfältigung - auch auszugsweise - nur mit Genehmigung des Verfassers. Inhalt sorgfältig bearbeitet, aber ohne Gewähr. © Lukas Hendricks, Bonn

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Untersuchungsgegenstand	1
1.2	Untersuchungsziel	1
1.3	Untersuchungsplan	1
2	Bedeutung des Betriebstättenbegriffes / Rechtsfolgen.....	2
2.1	National	2
2.1.1	AO	2
2.1.2	Einkommensteuer	2
2.1.3	Körperschaftsteuer	3
2.1.4	Gewerbsteuer	3
2.1.5	InvZulG	4
2.1.6	FördGG	4
2.1.7	Lohnsteuer	4
2.1.8	Umsatzsteuer	4
2.1.9	UmwStG.....	4
2.1.10	Sonstige	5
2.2	International	5
2.2.1	OECD-MA	5
2.2.2	UN-MA	6
2.2.3	Umsatzsteuer	7
2.2.3.1	EU	7
2.2.3.2	Nicht-EU-Staaten / Rest of World	7
3	Ertragssteuerlicher Betriebstättenbegriff, Grundfall.....	8
3.1	National	8
3.1.1	§ 12 AO	8
3.1.2	Weitere Nationale Betriebstättendefinitionen	10
3.2	International	11
3.2.1	Art. 5 OECD-MA	11
3.2.2	Entwicklung	14
3.2.3	Art. 5 UN-MA	15
3.2.4	Entwicklung	17
4	Bau- und Montagebetriebstätte	17
4.1	National	17
4.2	International	17
4.2.1	§ 5 OECD-MA	17
4.2.2	Entwicklung	18
4.2.3	§ 5 UN-MA	18
5	Vertreterbetriebstätte	19
5.1	National	19
5.1.1	§ 13 AO	19
5.1.2	Entwicklung	20
5.2	International	20
5.2.1	Art. 5 OECD-MA	20
5.2.2	Entwicklung	24
5.2.3	Art. 5 UN-MA	24
6	Umsatzsteuerlich	25
6.1	National	25
6.2	International / EU	26
6.2.1	6. EG-RL	26
6.2.2	EuGH.....	27

7	Verhältnis der nationalen und intern. Betriebsstättenbegriffe zueinander.....	28
8	Rechtfertigung der unterschiedlichen Betriebsstättenbegriffe.....	29
9	Folgen und praktische Probleme unterschiedlicher Betriebsstättendefinitionen	30
10	Fazit.....	32

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt (der Richtlinie)
a.A.	anderer Auffassung
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung / Abschreibung
AO	Abgabenordnung
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AuslInvZulG	Auslandinvestitionszulagengesetz
BAnz.	Bundesanzeiger
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung der nicht veröffentlichten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
BS	Betriebstätte
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BTR	British Tax Review (Zeitschrift)
BuchungsO	Buchungsordnung
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heisst
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungen (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EG-RL	Richtlinie der Europäischen Gemeinschaft

EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
engl.	englisch
EntwicklungsländerStG	Entwicklungsländersteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Amtliche Hinweise zu den Einkommensteuerrichtlinien
EStR	Amtliche Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
f.	folgend
ff.	folgende
FG	Finanzgericht(e)
FördGG	Fördergebietsgesetz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
franz.	französisch
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Amtliche Gewerbesteuer Richtlinien
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
grds.	grundsätzlich
h.M.	herrschende Meinung
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des/der
i.V.m.	in Verbindung mit
intern.	international
InvZulG	Investitionszulagengesetz
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)

km	Kilometer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lat.	lateinisch
lit.	litera, lat. "Buchstabe"
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MK	Musterkommentar
MNCs	Multi National Companies, engl. "multinationale Unternehmen" (Konzerne)
Nr.	Nummer
o.ä.	oder ähnliche(s)
o.g.	oben genannt(e)
öBMF	österreichischer Bundesminister der Finanzen
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	Musterabkommen der Organisation for Economic Cooperation and Development
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
PE	permanent establishment, engl. "Betriebsstätte"
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
R	Richtlinienabschnitt
RheinlPfalz	Rheinland Pfalz
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofes
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Seite
s.a.	siehe auch
s.o.	siehe oben
s.u.	siehe unten

SammeltragdatenträgerVO Sammeltragdatenträgerverordnung

sog.	sogenannt(e)
StBKR	Steuerberaterkongreßreport
str.	streitig
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem / und andere
u.ä.	und ähnliche(s)
u.U.	unter Umständen
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UN	United Nations
UN-MA	Musterabkommen der United Nations
UStG	Umsatzsteuergesetz
Ust-ID-Nr.	Umsatzsteueridentifikationsnummer
v.	von/vom
VAT	Value Added Tax, engl. "Umsatzsteuer"
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZonenrandförderG	Zonenrandfördergesetz

1 Einleitung

Obleich der Begriff der Betriebstätte angeblich z.T. bereits abschließend geklärt sein soll,¹ bietet er doch in der Rechtspraxis speziell an den Rändern des gefestigten, herrschenden Meinungsstandes steten Anlass zu rechtlicher Unsicherheit und unterliegt einer kontinuierlichen Weiterentwicklung und Anpassung an die dynamischen globalen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen.

Diese Arbeit soll den Zweck der Betriebstätte darstellen, einen Überblick über den derzeitigen Stand der Diskussion des Begriffes der Betriebstätte geben und insbesondere unterschiedliche Verwendungen des Begriffes „Betriebstätte“ in verschiedenen Zusammenhängen aufzeigen.

1.1 Untersuchungsgegenstand

Gegenstand der Untersuchung ist die Begrifflichkeit der „Betriebstätte“ und die Verwendung derselben in verschiedenen Sachzusammenhängen, insbesondere im nationalen und internationalen Ertrags- und Umsatzsteuerrecht.

1.2 Untersuchungsziel

Ziel dieser Arbeit ist es, wesentliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede vorrangig zwischen dem nationalen und internationalen ertragssteuerlichen und umsatzsteuerlichen Betriebstättenbegriffen zu erarbeiten und aufzuzeigen.

Ziel der Analyse ist es insbesondere, Argumente zu liefern, die gegen eine unzulässige Vermischung der Begrifflichkeiten und der daran anknüpfenden Rechtsfolgen angeführt werden können.

1.3 Untersuchungsplan

Die Begriffe der Betriebstätte (engl. „permanent establishment“) und mit ähnlicher Bedeutung der sog. „festen Niederlassung“ (engl. „fixed establishment“) i.S.d. 6. EG-RL werden unter Berücksichtigung des aktuellen Meinungsstandes tatbestandsmäßig dar- und gegenübergestellt. Unterschiede werden dabei herausgearbeitet und hinsichtlich Bedeutung und Rechtsfolgen interpretiert.

¹ so Ditz, Xaver, „Gewinnabgrenzung Stammhaus und Betriebstätte – Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD“, IStR 6/2002, 210 ff.

2 Bedeutung des Betriebstättenbegriffes / Rechtsfolgen

Der Begriff der „Betriebstätte“ wird in unterschiedlichen Zusammenhängen als tatbestandliche Voraussetzung für verschiedene Rechtsfolgen benutzt und kann je nach Zusammenhang u.U. eine andere Bedeutung erfahren.

Die klassische Betriebstättenfunktion, die einem Staat in Abgrenzung vom Wohnsitzstaat eines Steuerpflichtigen ein Besteuerungsrecht zuweist und zugleich Doppelbesteuerung vermeiden soll, ist nur eine dieser Verwendungen. Vielfache Gemeinsamkeit bei der Verwendung des Betriebstättenbegriffes ist die Verteilung von Besteuerungsrechten und -aufkommen und/oder formeller Zuständigkeiten im verfahrensrechtlichen Sinne. Daneben gibt es jedoch auch weitere Rechtsfolgen.

2.1 National

Im nationalen (deutschen) Recht wird der Betriebstättenbegriff an vielen verschiedenen Stellen des Steuerrechts verwendet.

2.1.1 AO

Zuvorderst knüpft die AO als Rechtsfolgen an die Existenz einer Betriebstätte die örtliche Zuständigkeit des Betriebs(stätten)finanzamtes gem. § 18 AO für die gesonderte Feststellung sowie mittelbar die örtliche Zuständigkeit für Realsteuern gem. § 22 AO (i.V.m. § 18 AO). Weitere Rechtsfolgen sind Anzeigepflichten bei der Eröffnung einer Betriebstätte gem. § 138 AO sowie bestimmte Mitwirkungspflichten bei Datenerhebungen gem. § 135 AO.

2.1.2 Einkommensteuer

Im Einkommensteuergesetz werden bestimmte begünstigende Rechtsfolgen an Verbleibensvoraussetzungen von Wirtschaftsgütern in inländischen Betriebstätten geknüpft (z.B. Rücklagen und Sonderabschreibungen gem. §§ 6b, 7d, 7g EStG). Weiter wird der Begriff bei der Begrenzung der abzugsfähigen Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebstätte eines Einzelunternehmers verwendet. § 50h EStG regelt Formerfordernisse für die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen (Freistellungsbescheinigungen) auch mit Wirkung für Betriebstätten. § 2a EStG verbietet den Abzug von Verlusten bestimmter nicht „aktiver“ ausländischer Betriebstätten.

Klassische Bedeutung erhält der Betriebstättenbegriff² im EStG aber im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 4 EStG, der

² mit gleicher Rechtsfolge auch der Ständige Vertreter, mehr dazu s.u.

die deutsche Steuerpflicht für durch eine inländische Betriebsstätte erzielte Gewinne eines im Inland beschränkt Steuerpflichtigen proklamiert.

2.1.3 Körperschaftsteuer

Neben den Rechtsfolgen der Liquidationsbesteuerung, die § 12 Abs. 2 KStG für die Auflösung oder Verlegung ins Ausland einer inländischen Betriebsstätte vorsieht, erklärt § 8b Abs. 4 KStG den § 8b KStG auch für bestimmte inländische Betriebsstätten für anwendbar. Bedeutung kommt der Betriebsstätte auch im Rahmen der Körperschaftsteuerzerlegung gem. Zerlegungsgesetz zu, das die Verteilung des Körperschaftsteueraufkommens an die Belegenheit der Betriebsstätten eines Unternehmens knüpft.

Auch im Körperschaftsteuerrecht gilt gem. §§ 2, 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG das Betriebsstättenprinzip der beschränkten Steuerpflicht für durch inländische Betriebsstätten im Ausland ansässiger Körperschaften erzielte Gewinne.

2.1.4 Gewerbesteuer

Im Gewerbesteuergesetz wird der Begriff Betriebsstätte zum einen im Sinne eines unselbständigen Unternehmensteils eines Gewerbebetriebes verwendet³, andererseits in einer klassischen Zuweisungs- und Verteilungsfunktion für die Zuweisung bzw. Aufteilung der Gewerbesteuerhoheit unter den „beteiligten“ Gemeinden im Rahmen der Heberechtigung und der sog. Gewerbesteuerzerlegung gem. §§ 4 und 28ff., 34 GewStG.

In diesem Sinne ist die Existenz einer Betriebsstätte im unmittelbaren materiellen Interesse der Belegenheitsgemeinde, da sie ihr eine Beteiligung am Gewerbesteueraufkommen des Unternehmens zuweist.

Über § 7 GewStG i.V.m. § 49 EStG und ggf. § 8 Abs. 1 KStG unterliegt der Gewinn einer inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen auch der Gewerbesteuer. Letztlich wird nahezu im Umkehrschluss der Gewinn eines inländischen Betriebes von der Besteuerung freigestellt, soweit er in einer ausländischen Betriebsstätte des Gewerbebetriebes erwirtschaftet wurde.⁴

³ s. z.B. §§ 2, 2a GewStG.

⁴ § 9 Abs. 1 Nr. 3 GewStG.

2.1.5 InvZulG

§§ 2 und 3 InvZulG knüpfen die Gewährung von Investitionszulage an die begünstigte Investition in im Fördergebiet belegenen Betriebsstätten des Investitionszulageberechtigten.

2.1.6 FördGG

§ 2 FördGG knüpft(e) die Inanspruchnahme von Förder-Afa nach dem FördGG an die Zuordnung und den Verbleib von Wirtschaftsgütern in einer Betriebsstätte im Fördergebiet.

2.1.7 Lohnsteuer

Aus den §§ 41 Abs. 2 und 41a EStG ergibt sich für den Arbeitgeber die Verpflichtung zur Führung eines Lohnkontos und die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug und -anmeldung am Ort der Betriebsstätte.

2.1.8 Umsatzsteuer

Das UStG knüpft die sog. Steuerbarkeit (Umsatzsteuerpflicht dem Grunde nach) nicht an eine territoriale Präsenz des Unternehmers selbst. Vielmehr unterliegen Umsätze, die im Inland getätigt werden, der Umsatzbesteuerung ausdrücklich unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist oder eine Betriebsstätte unterhält.⁵ Im Gegensatz zu den direkten Ertragssteuern soll bei der Umsatzsteuer als indirekter Steuer nicht der Unternehmer selbst besteuert werden, sondern vielmehr der Umsatz, der Verbrauch im Inland.

Gleichwohl findet der Begriff der Betriebsstätte Verwendung bei der Leistungsortbestimmung für sonstige Leistungen⁶ und ist somit zumindest mittelbar relevant für die Frage, ob ein Umsatz im Inland erbracht wurde bzw. als im Inland erbracht gilt und somit der inländischen Umsatzbesteuerung unterliegt oder nicht.

2.1.9 UmwStG

§ 23 Abs. 1 und 3 UmwStG begünstigen bestimmte EU-Betriebsätteneinbringungen als steuerneutrale Einbringungen (Konzept des Besteuerungsaufschub)

⁵ § 1 Abs. 2 Satz 3 UStG.

⁶ §§ 3a Abs. 1 und 3 Satz 2, 3f, 3g und 25 Abs. 1 Satz 4 UStG, § 1, Satz 2 UStDV.

2.1.10 Sonstige

Auch in diversen weiteren Gesetzen wird der Begriff der Betriebstätte mit unterschiedlichen Rechtsfolgen verwendet (oftmals - aber nicht ausschließlich - Zuständigkeitsregelungen).⁷

2.2 International

2.2.1 OECD-MA

Art. 7 des OECD-MA formuliert das sog. Betriebstättenprinzip sinngemäß wie folgt: Gewinne eines Unternehmens dürfen grds. nur im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit in einem anderen Staat durch eine dort belegene Betriebstätte aus. Soweit die Gewinne des Unternehmens der Betriebstätte zugerechnet werden können, darf der Betriebstättenstaat besteuern und der Ansässigkeitsstaat muss die Gewinne zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung entweder insoweit freistellen (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA) oder die im Betriebstättenstaat gezahlten Steuern anrechnen (Anrechnungsmethode gem. Art 23B Abs. 1 OECD-MA).

Im Ergebnis werden also durch die Verwirklichung der Tatbestandmerkmale der Betriebstätte Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten verteilt. Einen vollständigen Ausschluss findet das Betriebstättenprinzip für Einkünfte aus Schifffahrts- und Luftfahrtsverkehr. Das exklusive Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat gem. Art 8 OECD-MA der Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens.⁸

Weitere Verwendung findet der Begriff der Betriebstätte auch bei der Zuweisung von Besteuerungsrechten abweichend vom Ansässigkeitsstaat in den sog. Betriebstättenvorbehalten der Art. 10 Abs. 4 (Dividenden), 11 Abs. 4 (Zinsen), 12 Abs. 3 (Lizenzen), 13 Abs. 2 (Veräußerung beweglichen Vermögens), 21 Abs. 2 (Andere Einkünfte) sowie bei der Vermögensbesteuerung gem. Art 22 Abs. 2 OECD-MA. Ferner definiert Art. 24 OECD-MA das sog. Diskriminierungsverbot für eine Betriebstätte, das eine Benachteiligung in der Besteuerung einer Betriebstätte im Vergleich zur Besteuerung eines ansässigen Unternehmens verbietet.

⁷ z.B. §§ 6, 20 AStG, §§ 23 Abs. 1 Nr. 2, 24 Berlin FördG, Kirchensteuergesetze und -DV der Länder, § 7a VersStG, §§ 5 und 10 FeuerschutzStG, § 8 StromSt-DV, § 23 Abs.2 MineralölSt-DV, § 2 AuslInVG, § 4 Entwicklungsländer StG, § 2 SammelantragdatenträgerVO, § 3 ZonenrandfördG, § 75 Abs. 1 Nr. 4 BuchungsO, zahlreiche Nachweise auch in EStR, EStH, GewStR.

⁸ näheres dazu s. Vogel DBA, Rz. 22f zu Art. 8 OECD-MA.

2.2.2 UN-MA

Auch Art. 7 des UN-MA formuliert das Betriebsstättenprinzip (s.o. OECD-MA). Das UN-MA sieht allerdings gegenüber dem OECD-MA eine erhöhte sog. Attraktivkraft⁹ der Betriebsstätte vor, d.h. dass bei Bestehen einer Betriebsstätte Direktgeschäfte¹⁰ (Warenlieferung z.B. vom Stammhausstaat direkt in den Betriebsstättenstaat) sowie alle der Betriebsstätentätigkeit vergleichbaren Geschäfte des Unternehmens im Betriebsstättenstaat¹¹ der Betriebsstätte im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung auch dann zugerechnet werden, wenn die Betriebsstätte bei der Ausführung der Lieferungen oder Tätigkeiten gar nicht involviert war.

Im Gegensatz zum OECD-MA findet das Betriebsstättenprinzip auch keinen vollständigen Ausschluss für Einkünfte aus Schifffahrts- und Luftfahrtsverkehr. Das ausschließliche Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat gem. Art 8a UN-MA zwar grds. ebenfalls der Staat der tatsächlichen Geschäftsleitung, in Art. 8b Abs. 2 UN-MA gesteht das UN-MA alternativ aber in bestimmten Fällen der Schifffahrt auch dem „Betriebsstättenstaat“ eines Schifffahrtbetreibers Besteuerungsrechte zu, soweit der Umfang der Schifffahrts-Tätigkeit im Betriebsstättenstaat „mehr als gewöhnlich“¹² ist.

Weitere Verwendung findet der Begriff der Betriebsstätte im UN-MA ebenfalls bei der Formulierung von diversen Betriebsstättenvorbehalten.¹³ Ferner definiert auch Art. 24 UN-MA das Verbot der Diskriminierung einer Betriebsstätte.

Die augenscheinlichen Parallelen zwischen dem UN-MA und OECD-MA erklären sich dadurch, dass die von der UN 1968 eingesetzte „Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries“ das erste UN-MA 1980 weitgehend auf der Basis des zum damaligen Zeitpunkt schon etablierten und weit verbreiteten OECD-MA 1977 entwickelte. Die Unterschiede zwischen beiden Abkommen sind begrenzt, aber im Detail bedeutsam.¹⁴ (s.u.)

⁹ eine Art „Infektionswirkung“

¹⁰ Art. 5 Abs. 1 lit. b) UN-MA.

¹¹ Art. 5 Abs. 1 lit. c) UN-MA.

¹² „more than casual“.

¹³ Art. 10 (Dividenden), 11 (Zinsen), 12 (Lizenzen), 13 (Veräußerung beweglichen Vermögens), Art. 14 und 15 (Abhängige und unabhängige persönliche Dienstleistungen) sowie Art. 18 Alternative b (Pensions- und Sozialversicherungsleistungen), Art. 21 Abs. 2 (Andere Einkünfte) sowie bei der Vermögensbesteuerung gem. Art 22 Abs. 2 UN-MA.

¹⁴ Kusters, Bart „The UN-Model Tax Convention and Its Recent Developments“ Asia-Pacific Tax Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation, January/February 2004.

2.2.3 Umsatzsteuer

2.2.3.1 EU

Den Begriff der „Betriebsstätte“ kennt das europäische Umsatzsteuerrecht nicht. Die 6. EG-RL, die Grundlage der harmonisierten nationalen Umsatzsteuergesetze der EU-Mitgliedstaaten, verwendet in Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 mit ähnlicher Bedeutung jedoch den Begriff der „festen Niederlassung“ für Zwecke der Leistungs-ortbestimmung von sonstigen Leistungen.¹⁵ Die deutsche Übersetzung des englischen Originalbegriffs der 6. EG-RL „fixed establishment“ (franz. "établissement stable“) wurde in der deutschen Fassung der 6. EG-RL in begrifflich zutreffender Abgrenzung vom bis dato schon bekannten Begriff der Betriebsstätte (engl. "permanent establishment“) mit „fester Niederlassung“ vorgenommen, in der nationalen Umsetzung hingegen – wohl ohne bewusste Bedeutung – mit „Betriebsstätte“ in § 3a UStG adaptiert.

2.2.3.2 Nicht-EU-Staaten / Rest of World

Eine Darstellung sämtlicher weltweiter Umsatz- und Verbrauchssteuersysteme würde den Rahmen dieser Arbeit übersteigen und ist daher nicht Gegenstand vertiefter Betrachtungen. Im Weiteren richtet sich Schwerpunkt der Bearbeitung daher dem europäischen (EU), umsatzsteuerlichen „Betriebsstätten“begriff der festen Niederlassung. Generell ist als Tendenz auch bei Drittländern mit Umsatzsteuersystemen eher eine Orientierung am Umsatz als an einer Präsenz des Unternehmers zu konstatieren. Einige Drittländer weisen auch starke Parallelen zum Umsatzsteuersystem der EU auf (z.B. Mehrwertsteuergesetz der Schweiz) bzw. übernehmen die Grundsätze der international als sehr ausgereift empfundenen Regelungen der 6. EG-Richtlinie in nationalen Verbrauchssteuerregimen (z.B. osteuropäische Nicht-EU-Staaten). Gelegentlich bis häufig stellen Betriebsstätten oder ähnliche physikalische Präsenzen jedoch auch einen Anknüpfungspunkt für lokale Umsatzsteuer- und insbesondere ggf. Registrierungspflichten dar.

Auch auf dem Gebiet der Umsatz- und Verbrauchssteuern bestehen internationale Harmonisierungsbestrebungen der OECD.¹⁶

¹⁵ Mit der selben Funktion in Art. 26 Abs. 2 EG-RL zur Bestimmung des Orts der Leistung von Reisebüros.

¹⁶ z.B. OECD-Report "Consumption Tax Aspects of E-Commerce", Public Draft, Februar 2001, OECD-Report „E-Commerce Collection of Consumption Taxes on B2C Cross-Border Transactions“ vom 11.02.2005, <http://www.oecd.org/dataoecd/51/33/34422641.pdf>, OECD-Report "Application of consumption taxes to the Trade in International Services and Intangibles", <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/32997184.pdf>, recherchiert am 11.06.2005; OECD: Value

3 Ertragssteuerlicher Betriebstättenbegriff, Grundfall

Nahezu allen Betriebstättenbegriffen gemeinsam ist eine gewisse Ausprägung des Territorialitätsprinzips, das abhängig von der Belegenheit der Betriebstätte Besteuerungsrechte vergibt oder ausschließt. Daneben gibt es einige Sonderdefinitionen, die einer anderen Zielsetzung, bspw. der Förderung von Investitionen in strukturschwachen Regionen folgen.

Die Begründung einer Betriebstätte eines Unternehmens ist Folge einer nicht nur lockeren oder vorübergehenden sondern „intensiven geschäftlichen Beziehung“¹⁷ zu einem bestimmten Gebiet.

3.1 National

3.1.1 § 12 AO

Gem. § 12 AO ist eine Betriebstätte „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient“. Beispielhaft, aber nicht abschließend, nennt § 12, Satz 2 AO die Stätte der Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO, (in das Handelsregister eingetragene) Zweigniederlassungen i.S.d. § 13 HGB,¹⁸ Geschäftsstellen (z.B. unselbständige Zweigstellen oder Filialen), Fabrikations- und Werkstätten (Einrichtungen und Anlagen, die der Herstellung oder Bearbeitung von Erzeugnissen dienen),¹⁹ Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen und Bergwerke, Steinbrüche sowie stehende oder örtlich fortschreitende oder gar schwimmende Stätten der Bodenschatzgewinnung sowie bestimmte Bauausführungen.²⁰

Diese Beispielfälle sind bei der Auslegung des Betriebstättendefinition gem. § 12 Satz 1 AO zu berücksichtigen.²¹

Geschäftseinrichtung oder Anlage kann jeder körperliche Gegenstand sein (insbesondere z.B. Gebäude(-teile), aber auch Verkaufsautomaten oder Plakatsäulen).²²

Eine Differenzierung zwischen Geschäftseinrichtung und Anlagen ist wegen der identischen Rechtsfolgen müßig. (begrifflich anders im OECD-MA, siehe dort)

Added Tax System in a Global Environment Conference, 15-16 March 2005, Rome, Italy; OECD: “Guidelines on the Definition of the Place of Consumption” vom 1. August 2003.

¹⁷ Kruse in Tipke/Kruse Kommentar zur AO, Rz. 1 zu § 12 AO.

¹⁸ RFH-Urteil vom 6. Oktober 1925 II A 397/25, RFHE 17, 205; BFH-Urteil vom 23. März 1977 II R 68/70, BStBl II 1977, 700; BFH-Urteil vom 30.1.1981, III R 116/79, BStBl. 1981 II, 560.

¹⁹ Kruse in Tipke/Kruse Kommentar zur AO Rz. 27 zu § 12 AO.

²⁰ mehr dazu s.u.

²¹ BFH, Urteil vom 28.07.1993 - I R 15/93, BStBl. II 1994, 148.

²² BFH, Beschluss vom 13.05.1958 - I B 49/58 U, BStBl. II 1958, 379.

Die notwendige „Festigkeit“ der Geschäftseinrichtung beinhaltet neben einer örtlichen Bindung i.S. „einer gewissen Verwurzelung“²³ auch ein zeitliches Moment. So entwickelt der BFH in ständiger Rechtsprechung aus der Voraussetzung „feste“ Geschäftseinrichtung das Gebot der „Verbindung mit (einem festen Punkt) der Erdoberfläche“ ebenso wie „die Notwendigkeit einer gewissen Dauer“.²⁴ Die Tätigkeit darf nicht nur vorübergehend, kurzfristig ausgeübt werden.

Hinsichtlich der zeitlichen Dauer des Bestands der Betriebstätte machen weder § 12 AO noch der BFH konkrete verbindliche Vorgaben. Vielmehr richtet sich dies nach den Gesamtumständen des Einzelfalls.²⁵ Jedoch hält der BFH eine 6-Monatsfrist in sinngemäßer Anwendung des § 12, Satz 2 Nr. 8 AO zur Bauausführung (s.u.) für einen geeigneten Anhaltspunkt²⁶, fordert gar einen Mindestbestand von 6 Monaten zur Annahme einer „festen“ Geschäftseinrichtung.²⁷

Die Verbindung der Geschäftseinrichtung mit der Erdoberfläche muss keineswegs dauerhafter baulicher Natur sein, vielmehr reicht eine hinreichende örtliche Konkretisierung, die auf eine gewisse Dauer angelegt ist. So können nach h.M. bspw. auch täglich aufzubauende Marktstände, sogar mit wechselnden Standplätzen, bereits eine Betriebstätte darstellen.²⁸

Ferner entwickelte der BFH in ständiger Rechtsprechung aus dem Merkmal der Festigkeit, dass Steuerpflichtige über die Geschäftseinrichtung oder Anlage eine nicht nur „vorübergehende Verfügungsmacht“ haben muss.²⁹ Diese Verfügungsmacht sah der BFH als „Rechtsposition an, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht, oder nicht ohne weiteres entzogen werden kann“,³⁰ und sich auf bestimmte Räume beziehen muss³¹, jedoch unabhängig von der Rechtsposition des Eigentums, dem Steuerpflichtigen auch entgeltlich oder gar unentgeltlich überlassen werden kann.³² Es ist jedoch nicht notwendig, dass diese Verfügungsmacht auch nach außen erkennbar wird.³³ 1993 erkannte der BFH jedoch, dass „die geforderte Rechtsposition weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum

²³ BFH v. 03.02.1993, - I R 80-81/91, I R 80/91, I R 81/91, BStBl. II 1993, S. 462, Tz. II C.3.

²⁴ BFH v. 03.02.1993, - I R 80-81/91, I R 80/91, I R 81/91, BStBl. II 1993, S. 462, Tz. II C.3.

²⁵ so z.B. FG Köln, Urteil vom 20.03.2002 - 10 K 5152/97, EFG 2002, 765.

²⁶ BFH, Urteil vom 30.10.1973 - I R 50/71, BStBl. 1974, 107ff.

²⁷ BFH, Urteil vom 19.05.1993 - I R 80/92, BStBl. 1993, 655 mit Ausnahme einer kurzfristigen Einstellung wegen Unrentabilität (FG München DStRE 99,229).

²⁸ BFH, Urteil vom 09.10.1974 - I R 128/73 - BStBl. 75, 203; BMF BStBl. I 1998, 630ff., a.A. FG Rheinland Pfalz EFG 83, 399 für den Kehrbezirk eines Schornsteinfegers.

²⁹ BFH v. 03.02.1993, - I R 80-81/91, I R 80/91, I R 81/91, BStBl. II 1993, S. 462, Tz. II C.3.

³⁰ BFH, Urteil vom 11.10.1989 - I R 77/88, BStBl. II, 1990, 166.

³¹ BFH, Urteil vom 17.03.1982 - I R 189/79; BStBl. II 1982, 624.

³² BFH, Urteil vom 30.01.1974 - I R 87/72, BStBl. II 1974, 327.

oder Arbeitsplatz bezogen sein muss“, vielmehr soll es genügen, wenn aus „tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein Raum zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird“. ³⁴ Davon kann bei einer regelmäßigen, nachhaltigen tatsächlichen Nutzung - auch wechselnder Räume innerhalb eines bestimmten Areals - durch den Unternehmer ausgegangen werden. ³⁵ Insbesondere eine ausschließliche Verfügungsmacht durch den Steuerpflichtigen wird nicht gefordert. ³⁶ Diese Auffassung bestätigte der BFH zusammenfassend sogar für den Fall, dass der Steuerpflichtige wechselnde Räume zugewiesen bekam, die er oder seine Mitarbeiter erst im Anschluss an personenbezogene Kontrollmaßnahmen betreten konnte, wenn die Betretungsbefugnis nach Überprüfung der Personalien dem Grunde nach außer Frage steht. ³⁷ An der zum Investitionszulagenrecht ergangenen Entscheidung, dass die Privatwohnung eines Arbeitnehmers jedoch mangels Verfügungsmacht keine Betriebsstätte des Arbeitgebers darstellt, wird ausdrücklich festgehalten. ³⁸

Neben den genannten Merkmalen der Festigkeit muss die Anlage oder Einrichtung der Tätigkeit des Unternehmens dienen, d.h. den Unternehmenszweck fördern. ³⁹ Ob mit Hilfe der Anlage hingegen eine Haupt- oder Hilfstätigkeit ausgeübt wird, spielt für den nationalen Betriebsstättenbegriff des § 12 AO keine Rolle.

Auch die Mitwirkung von Personen ist keineswegs Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsstätte nach § 12 AO.

3.1.2 Weitere Nationale Betriebsstättendefinitionen

Abweichend von § 12 AO enthält § 41 Abs. 2 EStG für den Bereich des Lohnsteuerabzugs durch den Arbeitgeber eine eigene Betriebsstättendefinition: „Betrieb oder Teil des Betriebs in dem der für den Lohnsteuerabzug maßgebende Arbeitslohn ermittelt wird“. ⁴⁰

Grds. findet die Legaldefinition der Betriebsstätte des § 12 AO Anwendung auf den Begriff in sämtlichen Einzelsteuergesetzen, die keine eigenständige Definiti-

³³ RFH, Beschluß vom 04.03.1927, RStBl. 1927, 112.

³⁴ BFH, Urteil vom 03.02.1993, - I R 80-81/91, I R 80/91, I R 81/91, BStBl. II 1993, S. 462.

³⁵ BFH, Urteil vom 10.05.1961 - IV 155/60 U, BStBl. III, 1961, 317.

³⁶ für viele BFH, Urteil vom 09.11.1999 - II R 107/97, BFH/NV 2000, 688 und FG Bremen vom 26.06.1997, 395016 K5, EFG 98, 438.

³⁷ BFH, Urteil vom 14.07.2004 - I R 106/03, BFH NV 2005, 154.

³⁸ BFH, Urteil vom 14.07.2004 - I R 106/03, BFH NV 2005, 154; zustimmend auch Buciek, Klaus „Aktuelle Entwicklungen in der Betriebsstättenbesteuerung“, DSz 2003, S. 139ff.

³⁹ BFH, Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92 BStBl. 97,12.

⁴⁰ nochmals erläuternd R 132 LStR.

on enthalten. Jedoch schränkt der BFH diesen Grundsatz ein. Nach Ansicht des BFH muss bei jeder Verwendung des Betriebstättenbegriffes „im Rahmen der Auslegung der jeweiligen Regelung der Zusammenhang berücksichtigt werden, in dem die Vorschrift steht“.⁴¹ Insbesondere für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG (Fahrten zwischen Wohnung und Betriebstätte) will der BFH abweichend von § 12 AO die Definition in Anlehnung an die Parallelregelung für den Werbungskostenabzug der Arbeitnehmer analog der „Arbeitsstätte“ des Arbeitnehmers verstanden wissen.⁴² Auch für Zwecke der Investitionszulage und der Bildung von Rücklagen nach dem AuslInvG sieht der BFH einen engeren Betriebstättenbegriff als § 12 AO, um der unberechtigten Inanspruchnahme dieser Begünstigungen entgegen zu treten.⁴³ Die spezielle Betriebstättendefinition des § 41 Abs. 2 EStG verdrängt für den Bereich des Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber gem. dem Rechtsgrundsatz „lex specialis derogat legi generali“⁴⁴ die Anwendung des § 12 AO.

3.2 International

3.2.1 Art. 5 OECD-MA

Gem. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist eine Betriebstätte „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“.

Auch Art. 5 Abs. Satz 2 OECD-MA enthält einen beispielhaften Positivkatalog für sog. „prima-facie“⁴⁵-Betriebstätten, der, wie auch § 12 AO, keineswegs abschließend zu verstehen ist.⁴⁶ So nennt Art. 5 Abs. 2 OECD-MA einen Ort der Leitung⁴⁷, eine Zweigniederlassung, eine Geschäftsstelle, eine Fabrikationsstätte sowie ein Bergwerk, Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

Das Erfordernis der „festen Geschäftseinrichtung“ sowie die Notwendigkeit, die Tätigkeit des Unternehmens auszuüben, ist identisch mit dem nationalen Betriebstättenbegriff gem. § 12 AO. Interessant ist, dass Art. 5 OECD-MA nur von Geschäftseinrichtungen, nicht jedoch von Anlagen spricht. Eine Differenzierung des

⁴¹ BFH, Urteil vom 13.09.2000 - X R 174/96, BStBl. 2001, 734 [736].

⁴² BFH, Beschluss vom 01.03.2004 - X B 151/02, BFH/NV 2004, 951 Rz. 3 lit. b) m.w.N.

⁴³ BFH, Urteil vom 13.07.1989 - IV R 55/88, BStBl. 90,23; Urteil vom 18.09.1991 - XI R 34/90, BStBl. II 1992, 90

⁴⁴ lat. sinngemäß „das speziellere Gesetz geht dem Allgemeineren vor“.

⁴⁵ lat. „auf den ersten Blick“ / Beweis des ersten Anscheins.

⁴⁶ Rz. 12 MK zu Art. 5 OECD-MA.

⁴⁷ entspricht dem Ort der Geschäftsleitung gem. § 10 AO.

Anwendungsbereiches lässt sich darauf jedoch nicht ableiten, da der Begriff Geschäftseinrichtungen i.S.d. OECD-MA als „Unterart“ auch Anlagen beinhaltet.⁴⁸

Als Zwischenergebnis bleibt festzuhalten, dass der „Grundfall“ der Betriebstättendefinition im nationalen Recht gem. § 12 AO und im Art. 5 Abs. 1 OECD-MA nahezu identisch ist, wenn auch vertreten wird, dass bereits die Funktionsanforderungen an die Geschäftseinrichtung zur Begründung einer Betriebstätte in § 12 AO („muss der Tätigkeit des Unternehmens dienen“) und Art. 5 OECD-MA (die Tätigkeit muss zumindest teilweise durch die Geschäftseinrichtung ausgeübt werden) differieren.⁴⁹

Abgrenzungsfragen könnten sich aus der Verwendung der unterschiedlichen Begrifflichkeiten ergeben, wenn und soweit eine Geschäftseinrichtung dem Unternehmen dient, durch sie jedoch keine Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird. Ungeachtet einer trennscharfen Abgrenzung dieser beiden Voraussetzungen voneinander wurde in der Vergangenheit hieraus gefolgert, dass im Gegensatz zu den Voraussetzungen des nationalen Betriebstättenbegriffes des § 12 AO die Annahme eines menschlichen Handelns, Tätigwerdens i.S. von „ausüben“ am Ort der Betriebstätte Voraussetzung für die Begründung einer Betriebstätte nach OECD-MA ist.⁵⁰ Mit der Revision des MK zur OECD-MA 2003 wurde jedoch klargestellt, dass die Anwesenheit von Personal auch für die Begründung einer Betriebstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA keinesfalls zwingende Voraussetzung sei. Vielmehr könne auch eine Betriebstätte vorliegen, wenn die Tätigkeit eines Unternehmens durch eine Anlage ausgeübt werden kann und dazu tatsächlich kein Personal (zumindest nicht am Ort der Betriebstätte) benötigt wird.⁵¹

Weiterhin indiziert die noch darzustellende sog. „Bau- und Montagebetriebstätte“ für den ebenfalls enthaltenen zeitlichen Aspekt des Tatbestandmerkmals „fest“ (engl. „permanent“) ein anderes zeitliches Momentum als § 12 AO, da im Art. 5 Abs. 3 OECD-MA eine Frist von 12 Monaten genannt ist, die häufig als Referenz für den zeitlichen Mindestbestand einer abkommensrechtlichen Betriebstätte angeführt wird.⁵² Der aktuelle MK zum OECD bezeichnet jedoch „unter Bezug-

⁴⁸ Schieber/Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer Doppelbesteuerung Art. 5 Rz. 4 und 31.

⁴⁹ s. z.B. Klein Kommentar zu § 12AO, Nr. 8, Schieber/Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer Doppelbesteuerung Art. 5 Rz. 10 m.w.N.

⁵⁰ Schieber/Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer Doppelbesteuerung Art. 5 Rz. 10a, 10b Kommentierung 2000, a.A. BFH vom 30.10.1996, - II R 12/92 BStBl. II 1997, 12 „Pipelineurteil“.

⁵¹ Rz. 46.2 MK zu Art. 5 OECD-MA 2003.

⁵² Bendlinger, Remberg, Kuckhoff „Betriebstättenbesteuerung im Großanlagenbau“, IStR 2/2002, 40ff., vgl. auch z.B. Verständigungsvereinbarung zwischen Österreich und Schweiz, öBMF vom 18.01.2000, AÖF 2000/34.

nahme auf die Praxis der Mitgliedsstaaten⁵³ bereits eine Frist von 6 Monaten als ausreichend zur Begründung einer Betriebstätte (im Einzelfall sogar geringer bei Betriebstätigkeit von typischerweise nur kurzfristiger Natur).⁵⁴

Der BFH erklärte diese Frage als noch nicht geklärt.⁵⁵

Der wichtigste Unterschied zwischen dem nationalen und dem abkommensrechtlichen „Betriebstättengrundtatbestand“ ist jedoch die Beschränkung auf Haupttätigkeiten des Unternehmens im Abkommensrecht. Während § 12 AO ausdrücklich Neben- und Hilfstätigkeiten wie z.B. das Warenlager eines Unternehmens zur Begründung einer Betriebstätte als ausreichend ansieht, werden im sog. Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Hilfs- und vorbereitende Tätigkeiten ausdrücklich als nicht betriebstättenbegründend ausgenommen. Der abkommensrechtliche Begriff der Betriebstätte ist insoweit enger als der nationale gem. § 12 AO. Denn dort führt jede örtlich fixierte Tätigkeit, die einem Unternehmen dient, zur Annahme einer Betriebstätte. Um insbesondere mit der Betriebstättenbegründung einhergehende Registrierungspflichten der begründenden Unternehmen im Ausland sowie langwierige Diskussionen um den vermeintlichen Ergebnisbeitrag⁵⁶ einer „Hilfs“-Betriebstätte zu vermeiden, begrenzt Art. 5 Abs. 4 des OECD-MA den Betriebstättenbegriff auf „qualitativ und quantitativ bedeutsame“⁵⁷ Tätigkeiten des Unternehmens. Die Besteuerung soll von einer „bestimmten Intensität der Beziehung zum jeweiligen Territorium abhängig gemacht werden“.⁵⁸ Ausdrücklich gelten daher gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sog. „Hilfs- oder vorbereitende Tätigkeiten“⁵⁹ nicht als Betriebstätten: Ausstellungs-, Auslieferungs- und sonstige Warenlager sowie deren Bestände und Waren- und Rohstoffbestände, die im Ausland ausschließlich durch ein anderes Unternehmen be- oder verarbeitet werden. Weiter werden von der Betriebstätte ausgenommen reine Einkaufs- und Informationsbüros, die ausschließlich dazu unterhalten werden, Waren oder Informationen zu beschaffen oder sonst wie geartete Hilfs- oder lediglich vorbereitende Tätigkeiten auszuüben, sowie die Kombination der genannten Ausnahme-

⁵³ Krabbe, OECD-Musterabkommen 2003, IStR 8/2003, 253 ff.

⁵⁴ Rz. 6 MK zu Art. 5 OECD-MA, ebenso z.B. Z 8 Protokoll zum DBA Deutschland/Österreich, vgl. Jirousek, ÖStZ 2000, 783ff.; Bendlinger /Remberg / Kuckhoff „Betriebstättenbesteuerung im Großanlagenbau“, IStR 2/2002, 40ff. sehen darin eine unzulässige „Annäherung an den Betriebstättenbegriff des UN-MA“, gar schon die Aufgabe des Tatbestandsmerkmals „fest“.

⁵⁵ BFH, Urteil vom 03.02.1993 - I R 80-81/91, I R 80/91, I R 81/91, BStBl. II 1993, 462, 465.

⁵⁶ Rz. 23 MK OECD-MA.

⁵⁷ Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S 380.

⁵⁸ Bendlinger, Remberg, Kuckhoff „Betriebstättenbesteuerung im Großanlagenbau“, IStR 2/2002, 40ff. nach BFH, Urteil vom 21.04.1999 I R 99/97, BStBl II 1999, 694

⁵⁹ Rz. 21 MK OECD-MA.

tatbestände. Eine bewusst herbeigeführte Aufteilung einer Haupttätigkeit in mehrere Nebentätigkeiten vermeidet indes die Begründung einer Betriebsstätte nicht.⁶⁰ Reine Repräsentationsbüros begründen jedenfalls keine Betriebsstätte.⁶¹ Im Einzelfall entscheidend, ob eine Hilfstätigkeit vorliegt - und somit im Ergebnis keine Betriebsstätte - ist, ob die Geschäftseinrichtung einen (nicht: **den**) „wesentlichen und maßgeblichen Anteil an der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht“⁶², wobei dies in der Praxis ähnliche Abgrenzungsschwierigkeiten bietet wie der Begriff der Hilfs- oder vorbereitenden Tätigkeit selbst.

Ebenfalls keine Betriebsstätten begründen nach neuer Kommentierung Pipelines, die zur Auslieferung eigener Produkte lediglich der Nebentätigkeit „Auslieferung“ im Rahmen des Direktgeschäftes dienen, sehr wohl jedoch Rohrleitungen⁶³, mit denen als geschäftlicher Hauptzweck der Transport von Öl angeboten wird (externer Rohrleitungsbetreiber vs. Eigenbetrieb des Ölversorgers). Ob im Rahmen des Transportes für Andere als geschäftlicher Hauptzweck im Land überhaupt Tätigkeiten durch Menschen vorgenommen werden ist, wie oben bereits dargestellt, unbeachtlich, wenn ein Tätigwerden vor Ort nicht notwendig ist, weil bspw. automatische Pumpen oder Verteiler vom Stammhaus aus ferngesteuert werden können.⁶⁴

Vorbehaltlich weiterer Unterschiede bei den unten darzustellenden Sonderfälle der Bau- und Montagebetriebsstätte sowie der sog. Vertreterbetriebsstätte ist der wesentliche Unterschied zwischen dem nationalen Betriebsstättenbegriff und dem Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA die Beschränkung auf Haupttätigkeiten in letzterem, was technisch durch die explizite Ausnahme von sog. Hilfs- und vorbereitenden Tätigkeiten im Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA erfolgt.

3.2.2 Entwicklung

Die Kommentierung der OECD zu Art. 5 erlebte in den vergangenen Jahren eine stete und dynamische Weiterentwicklung und befindet sich auch derzeit wieder in Überarbeitung. Bis zur Revision des OECD-MA 2000 wurden Einkünfte aus selbstständiger und Tätigkeit und aus freien Berufen im gesonderten Art. 14 be-

⁶⁰ „Anti-Fragmentierungs-Regel“, Rz. 27.1 MK OECD-MA

⁶¹ Lüdicke, J. StbKR 1994, S. 224.

⁶² Rz. 24 MK OECD-MA.

⁶³ s. dazu Riemenschneider „Betriebsstättenfragen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Rohrleitungen“, IStR 2002, S. 561

⁶⁴ Rz. 26.1 MK zu OECD-MA.

handelt. Dort wurde anstelle des Begriffes Betriebsstätte der Begriff der „Festen Einrichtung“ verwandt, der ob der abweichenden Begrifflichkeit z.T. Gegenstand abweichender Interpretationen war. Mit der Revision des OECD-MA 2000 stellte die OECD durch die Streichung des Art. 14 und Integration der o.g. Tätigkeiten in den Anwendungsbereich des Art. 7 klar, „dass in der Definition der Betriebsstätte und „Fester Einrichtung“ keine Unterschiede beabsichtigt waren und dass nunmehr die Definition der Betriebsstätte auf das was vorher eine feste Einrichtung war, anwendbar wurde“.⁶⁵ Mit der Revision 2003 des MK zum OECD-MA wurden insbesondere neue Aussagen und Klarstellungen zum zeitlichen Bestand einer Betriebsstätte (6 Monate s.o.), zum Bereich der „unbemannten“ Betriebsstätten wie Server⁶⁶, Computer und andere automatisierte Anlagen (Pipelines) sowie dem elektronischen Geschäftsverkehr getroffen.⁶⁷ Eine Renaissance erlebt derzeit die Diskussion um die sog. Dienstleistungsbetriebsstätte, nachdem in der Revision 2003 der bloße dauerhafte Aufenthalt eines Anstreichers am Ort der Dienstleistung zu einer Betriebsstätte führen soll.⁶⁸ Zu weiteren Änderungen im Bereich Bau- und Montage sowie der Vertreterbetriebsstätte s.u.

3.2.3 Art. 5 UN-MA

Neben der Frage der Höhe des Ergebnisanteils einer Hilfsbetriebsstätte stehen auch, und vor allem, praktische Erwägungen im Hintergrund, wenn Hilfstätigkeiten im OECD-MA anders als im nationalen Recht nicht zur Betriebsstättenbegründung ausreichen. Zur Erleichterung des internationalen Handels sollen Unternehmen nicht in jedem Fall geschäftlicher Aktivität im Ausland eine Betriebsstätte begründen, da allein die damit für das Unternehmen verbundenen Compliancekosten (Rechtsbefolgungskosten) für Rechtsberatung, Registrierung, Buchführung, Steuererklärung u.ä. Investitions- und/oder Handelshindernisse darstellen

⁶⁵ s. Schieber/Wassermeyer in Debatin/Wassermeyer Rz. 1.1 Vorbemerkungen zum Musterkommentar OECD-MA.

⁶⁶ Ausführlich dazu z.B. Pinkernell, Reimar „Ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet“, Steuer und Wirtschaft 3/1999, S. 281 ff.; Pinkernell/Ditz „Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation, und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte“, FR 2001, 1193 u. 1273; Stenico, Günther „Betriebsstättenbegründung im e-commerce...“ Fundstelle s. Literaturverzeichnis, Kubaile, Heiko „Anforderungen an Server - Betriebsstätten“, PISStB 5/2002, 140 ff.; Strunk/Kaminski „Betriebsstättenbegründung und Einkunftszurechnung bei Internet – Geschäften“, IWB Gruppe 2, S. 1021; Kessler / Maywald / Peter „Begründung einer Betriebsstätte durch ... Internetservers“ IStR 1999, S. 439f.; Kessler / Peter „Weiterentwicklung des Betriebsstättenbegriffs - Neuinterpretation ... durch die OECD vor dem Hintergrund ... E-Commerce“ BB 2000, S. 1545ff.; Kessler / Peter „OECD klärt Zweifelsfragen zur Server-Betriebsstätte. Bestätigung des Pipeline-Urteils“, IStR 2001, 238ff.

⁶⁷ Rz. 42 MK zu Art. 5 OECD-MA.

können. Ausgehend von einem wechselseitig zumindest tendenziell ausgeglichenen Handelsaufkommen zwischen In- und Outboundtätigkeiten der Unternehmen der beiden Abkommenstaaten (Außenhandelsbilanz pro Partnerstaat) stehen sich die mit einer Eingrenzung des Betriebstättenbegriffes verbundenen Steuerminder- und –mehreinnahmen für den jeweiligen Abkommenstaat theoretisch annähernd gleichwertig gegenüber, da einem geringeren Steueraufkommen aus inländischen Betriebstätten ausländischer Investoren ein erhöhtes Steueraufkommen aus im Inland steuerpflichtigen Ergebnisbestandteilen ausländischer Hilfsbetriebstätten inländischer Unternehmen gegenübersteht.

Stehen sich die In- und Outboundaktivitäten jedoch nicht ausgeglichen gegenüber, wie dies häufig zwischen Industriestaaten und Entwicklungsländern der Fall ist, würde das Land mit „Importüberschuss“ durch diese Vereinfachung Steueraufkommen zugunsten des anderen Landes verlieren. Daher sieht das häufig den DBA mit Entwicklungsländern zu Grunde liegende UN-MA eine frühzeitigere und weitergehende Quellenbesteuerung durch Ausweitung des Betriebstättenbegriffes auch auf bestimmte Tätigkeiten vor, die sich nach OECD-MA noch als nicht betriebstättenbegründende Hilfstätigkeit darstellen würden. So stellt gem. UN-MA insbesondere ein Auslieferungslager bereits eine Betriebstätte dar.⁶⁹ Auch sieht Art. 5 Abs. 3 lit. b) UN-MA eine eher fiskalisch motivierte als dogmatisch überzeugende sog. „Dienstleistungsbetriebstätte“ vor, bei der sogar ohne Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung (z.B. mangels Verfügungsmacht des Unternehmens) bei Beratungsleistungen u.ä. („management and consultancy services“) ab einer Dauer der Ausübung von 6 Monaten eine Betriebstätte angenommen wird.⁷⁰ Auch gibt es im UN-MA keine dem Art. 7 Abs. 5 OECD-MA vergleichbare Regelung, die vorsieht „dass einer Betriebstätte für den bloßen Einkauf von Gütern oder Waren“ kein Gewinn zugerechnet wird. Zwar begründet auch gem. UN-MA eine reine Einkaufstätigkeit noch keine Betriebstätte für sich, wenn jedoch aus anderen Gründen bereits eine Betriebstätte besteht, die auch Einkaufstätigkeiten vornimmt, findet die Erweiterung der Quellenbesteuerung auch hier in einer entsprechenden Gewinnzurechnung Ausdruck.⁷¹

⁶⁸ Rz 4.1 MK zu Art. 5 OECD-MA; Wichmann folgert daraus die Aufgabe eines Verfügungsrechts zugunsten einer tatsächlichen Verfügung, die auch eine illegale Nutzung einschließen kann, 56. Fachkongress der Steuerberater, Köln, Oktober 2004

⁶⁹ Art. 5 Abs. 4 lit a) und b) des UN-MA nehmen Warenlager nur für Lager- und Ausstellungszwecke als Hilfstätigkeiten von der Betriebstättenbegründung aus.

⁷⁰ s.a. Art. 5 Abs. 3 lit. b) DBA Deutschland/China vom 10.06.1985, BGBl. Teil II 1986, 447.

⁷¹ Exemplarisch zum UN-MA an Hand des Bsp. Thailand Van der Bruggen, Edwin “Thailand, Tax Treaty Renegotiations by Developing Countries: A Case Study”, Asia-Pacific Tax Bulletin, 2002.

3.2.4 Entwicklung

In der Entwicklung der beiden Musterabkommen der OECD und der UN bestehen in der Praxis auch aufgrund eines sich begehrlieh ausweitenden Steueranspruchsdenkens der Industriestaaten untereinander gewisse Tendenzen zur Angleichung der beiden Abkommen. Insbesondere von Seiten der OECD findet vor allem über die Updates der Musterkommentierung in praxi eine gewisse Angleichung statt, die wohl weniger Ausfluss eines positiven Harmonisierungsbestrebens als einer stetigen Ausweitung des Betriebsstättenbegriffes in der Abkommenspraxis und somit Ausdruck zunehmend gleich gelagerter Interessen der beiden Abkommen ist. (z.B. 6-Monats-Frist, Dienstleistungsbetriebsstätte)

4 Bau- und Montagebetriebsstätte

4.1 National

Nach § 12 Nr. 8 AO liegt ebenfalls eine Betriebsstätte bei Bauausführungen oder Montagen (auch fortschreitend oder schwimmend) vor, wenn die einzelne Bauausführung/Montage, mehrere Bauausführungen/Montagen nebeneinander oder unmittelbar nacheinander länger als 6 Monate dauern. Bauausführungen sind sämtliche Arbeiten zur Ausführungen von Hoch und Tiefbauten. Der Begriff ist weit gefasst.⁷² Eine Montage besteht im Ein- oder Umbau von vorgefertigten Einzelteilen.⁷³ Für die 6 Monatsfrist werden sämtliche parallel oder nacheinander stattfindenden Bauausführungen/Montagen zusammengerechnet. Ein Zusammenhang zwischen diesen ist dafür nicht erforderlich.⁷⁴

4.2 International

4.2.1 § 5 OECD-MA

Auch das OECD-MA sieht vor, dass Bauausführungen oder Montagen Betriebsstätten sein können, jedoch nur, wenn Ihre Dauer 12 Monate überschreitet. In der deutschen Abkommenspraxis wurden davon abweichend auch 6 und 9 Monate vereinbart.⁷⁵ Eine Zusammenrechnung voneinander unabhängiger Bauausführungen und Montagen erfolgt entgegen § 12 AO jedoch gem. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nicht, so dass jede Bausführung/Montage isoliert auf Überschreiten der 12-

⁷² BFH, Urteil vom 07.03.1979 - I R 145/76, BStBl. 1979,527; Urteil vom 21.10.1981 - I R 21/78, BStBl II 1982, 241

⁷³ BFH, Urteil vom 21.04.1999 - I R 99/97, BStBl. 1999, 694 m.w.N.

⁷⁴ Kruse in Tipke/Kruse Rz. 36 Kommentar zu § 12 AO.

⁷⁵ Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland/Thailand sogar teils nur 3 Monate.

Monatsfrist zu überprüfen ist und insbesondere keine Attraktivkraft für andere Bauausführungen/Montagen entfaltet.⁷⁶

Eine Zusammenrechnung erfolgt nur bei einem „wirtschaftlichen und geographischen“ Zusammenhang zwischen zwei Bauausführungen⁷⁷, den der deutsche BMF bei einer Entfernung von bis zu 50 km zwischen den beiden Maßnahmen als gegeben betrachtet.⁷⁸ Diese typisierende Betrachtung ergibt sich jedoch weder aus dem OECD-MA noch dem MK und wird vom BFH als nicht zulässig erachtet.⁷⁹

4.2.2 Entwicklung

Keine Betriebstätte begründete bis zur Revision des OECD-MK 2003 die reine Bauaufsicht⁸⁰ wohl aber eine Generalunternehmerschaft, selbst wenn vor Ort ausschließlich koordinierte Subunternehmer tätig wurden.

Seit der Neufassung des MK zu Art. 5 OECD-MA 2003 zählen auch reine Überwachungstätigkeiten zu den Bauausführungen i.S.d. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA. Gegebenenfalls kann der Wortlaut einzelner Abkommen diese Kommentarmeinung ausschließen.

Vor dem Hintergrund der sich seit 2003 aus dem MK zu Art. 5 OECD-MA ergebenden Zeitgrenze von 6 Monaten wird die abkommenspolitische Beibehaltung der 12-Monatsgrenze für Bauausführungen/Montagen in der Zukunft bereits angezweifelt.⁸¹

4.2.3 § 5 UN-MA

Auch das UN-MA sieht in Art. 5 Abs. 3 vor, dass Bauausführungen oder Montagen Betriebstätten sein können, jedoch bereits ab einer Dauer von 6 Monaten. Im Einzelfall kann die Betriebstättenbegründung bereits ab 3 Monaten vereinbart werden.⁸² Eine Zusammenrechnung voneinander unabhängiger Bauausführungen und Montagen erfolgt ebenfalls nicht⁸³, wobei in der Praxis in Entwicklungs- und Schwellenländern tendenziell eine höhere Anstrengung der beteiligten Finanzverwaltung besteht, dies gleichwohl zu tun, als dies zwischen entwickelten Indus-

⁷⁶ Bendlinger/Remberg/Kuckhoff „Betriebstättenbesteuerung im Großanlagenbau“, IStR 2/2002, 43, Rz. 2.3.5; ob eine Bauausführung/Montage, die länger als 12 Monate währt, per definitionem eine BS oder nur unter den weiteren Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA ist, str.

⁷⁷ Rz. 18 MK zu Art. 5 OECD-MA, s.a. Krawitz/Hick „Betriebstätteneigenschaft in- und ausländischer Bau und Montagetätigkeiten bei mehreren Projekten“ RIW 2002, S. 523.

⁷⁸ BMF vom 24.12.1999, BStBl. I 199, 1076 „Betriebstättenverwaltungsgrundsätze“, Rz. 4.3.5.

⁷⁹ BFH, Urteil vom 19.11.2003 - I R 3/02, BFH/NV 2004, 559.

⁸⁰ FG München vom 18.03.1975, II 43/72, EFG 1975, S. 489, Rz. 17 MK zu Art. 5 OECD-MA 2000, a.A. auch schon bisher BMF vom 24.12.1999, BStBl. I 199, 1076 „Betriebstättenverwaltungsgrundsätze“, Rz. 4.3.2.

⁸¹ Krabbe, OECD-Musterabkommen 2003, IStR 8/2003, S. 255.

⁸² s. z.B. umgesetzt in Art. 5 Abs. 3 DBA Deutschland/Thailand.

triestaaten der Fall ist. Die reine Überwachung von Bau- oder Montagetätigkeiten wird in Art. 5 Abs. 3 UN-MA ausdrücklich bereits als betriebstättenbegründend bezeichnet. Dies gilt sogar für das bloße Zusammensetzen („assembly activities“) von lediglich zu Transportzwecken zerlegten Anlagen oder Maschinen.⁸⁴

5 Vertreterbetriebsstätte

5.1 National

5.1.1 § 13 AO

Als weiterer selbständiger Tatbestand zur Begründung der beschränkten Steuerpflicht ausländischer Unternehmer sieht § 49 Abs. 1 Nr.2 lit. a) EStG neben der Betriebsstätte die Bestellung eines inländischen „Ständigen Vertreters“ vor. Der „Ständige Vertreter“ begründet also nach nationalen Recht begrifflich keine Betriebsstätte⁸⁵ (mehr), führt aber zumindest hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht im Inland zu denselben Rechtsfolgen.

Die Prüfung des ständigen Vertreters erfolgt jedoch erst subsidiär zur Betriebsstätte als Auffangtatbestand, wenn eine Betriebsstätte mangels fester Geschäftseinrichtung nicht vorliegt.⁸⁶ Ständiger Vertreter ist gem. § 13 AO eine Person, die nachhaltig Geschäfte eines (anderen) Unternehmers besorgt, insbesondere Verträge schließt oder vermittelt, Aufträge einholt oder Waren oder Rohstoffbestände vorhält und daraus Auslieferungen für den Unternehmer vornimmt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt.⁸⁷

Vertreter können neben natürlichen Personen auch juristische Personen wie Kapitalgesellschaften sein.

Für die Geschäftsbesorgung sind weder ausdrückliche Vollmacht noch Vertretungsbefugnis notwendig.⁸⁸ Die Voraussetzungen des Ständigen Vertreters gem. § 13 AO werden insbesondere durch Handelsvertreter (auch ohne Abschlussvollmacht), Agenten, Kommissionäre⁸⁹ erfüllt. Ebenso wie ein selbständiger Einzelunternehmer nicht zugleich sein eigener ständiger Vertreter sein kann⁹⁰, können gesetzliche Vertreter (z.B. Geschäftsführer einer GmbH) des Unternehmens selbst

⁸³ Görl in Vogel/Lehner DBA 4. Auflage, Rz. 99 zu Art. 5.

⁸⁴ Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung, S. 390, für OECD-Bau- und Montage-BS str.

⁸⁵ FG Hessen vom 22.04.1997, 6K 3417/94, DStRE 98, 101ff. [104].

⁸⁶ Kluge, Volker „Das Internationale Steuerrecht“, 4. Auflage C.H. Beck 2000, P9, S. 501.

⁸⁷ Die Definition des § 13 AO geht zurück auf A 222 EStR 1975 und BFH, Urteil vom 28.06.1972 - I R 35/70, BStBl. II 1972, 785

⁸⁸ BFH, Urteil vom 12.04.1978 - I R 136/77, BStBl. 1978, 494 [496].

⁸⁹ s. R 222 Abs. 1 EStR.

⁹⁰ BFH, Urteil vom 18.12.1990 - X R 82/89BStBl. II 1991, 395, Günkler in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen DBA, Art. 5, Rz. 218 m.w.N.

keine ständigen Vertreter für das Unternehmen darstellen.⁹¹ Sie handeln unmittelbar und originär für („als Unternehmer“) und nicht „anstelle“ (engl. „on behalf of“⁹²) des Unternehmens. Dies berührt jedoch nicht die evtl. Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebstätte des Unternehmens durch die gesetzlichen Vertreter.

5.1.2 Entwicklung

Der Ständige Vertreter galt gem. § 16 Abs. 2 Nr. 2 StAnpG noch als Betriebstätte. § 13 AO definierte den Begriff erstmals selbstständig und stellte somit den Ständigen Vertreter selbstständig neben die Betriebstätte. Dies hat insbesondere für nationale Regelungen zur Folge, dass z.B. Förderregelungen, die eine Betriebstätte fordern, nicht greifen, wenn lediglich ein Ständiger Vertreter vorliegt.

5.2 International

5.2.1 Art. 5 OECD-MA

Damit die Begründung einer Betriebstätte nicht durch Auslagerung (Outsourcing) von Geschäftsprozessen auf Dritte zur Vermeidung einer eigenen festen Geschäftseinrichtung leicht vermieden werden kann, sieht Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vor dass als „Ersatztatbestand“⁹³ auch bestimmte abhängige Vertreter eine

⁹¹ FG Münster vom 06.11.2000; 9K 6931/98K, EFG 2001, 234 (Auszug); IWB 2001, 277; Günkel in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen DBA, Art. 5, Rz. 218 m.w.N.; ausführlich dazu Boergen, „Vertreterbetriebstätte und organschaftliches Handeln“, IStR 23/2003, 798 ff. m.w.N.

⁹² zutreffender noch franz. „pour le compte d’une entreprise“, Avery Jones/Ward, BTR 1993, 341; Görl in Vogel/Lehner DBA Rz. 113 zu Art. 5 OECD-MA.

⁹³ subsidiär zur Betriebstätte gem. Art. 5 Abs. 1-4 OECD-MA, Günkel in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen DBA-Kommentar Rz. 216 zu Art 5 OECD-MA m.w.N., s.a. Görl in Vogel/Lehner DBA R. 122 zu Art. 5 OECD-MA.

(„fiktive“)⁹⁴ Betriebstätte begründen können. Voraussetzung für die Annahme einer sog. „Vertreterbetriebstätte“⁹⁵ ist eine natürliche oder juristische Person, die als Vertreter für das Unternehmen tätig wird, die Vollmacht hat, für das Unternehmen Verträge abzuschließen und diese Abschlussvollmacht auch für gewöhnlich ausübt. Eine Vertreterbetriebstätte kann nur bei Vorliegen einer zivilrechtlichen wirksamen Abschlussvollmacht vorliegen,⁹⁶ die eine rechtliche Bindung des vertretenen Unternehmens bewirkt.⁹⁷ Im Zeitalter der Telekommunikation wird diese formale Gestaltungsoption von den betroffenen Finanzverwaltungen jedoch in zunehmende Maße kritisch hinterfragt. Bei vollständiger, „unterschriftsreifer“ Verhandlung eines Vertrages durch den Vertreter, der dann lediglich noch „routinemäßig“⁹⁸ oder formal vom vertretenen Unternehmen unterzeichnet wird, könnte bereits die Erteilung einer Vollmacht und somit die Begründung einer Vertreterbetriebstätte angenommen werden.

Der Vertreter muss zwar weder im Betriebstättenstaat ansässig sein, noch dort eine feste Geschäftseinrichtung unterhalten,⁹⁹ er muss jedoch zumindest **im** Gebiet des Betriebstättenstaates tätig werden. Eine Tätigkeit lediglich **für** den Bereich eines bestimmten Landes begründet noch keine Vertreterbetriebstätte. So begründet z.B. ein in Japan ansässiger und ausschließlich tätiger Vertreter mit „Zuständigkeit“ für alle Länder des Bereichs Asia/Pacific evtl. eine Vertreterbetriebstätte in Japan, nicht jedoch in den anderen Ländern der vertretenen Region. Eine Abwicklung via moderner Kommunikationsmedien wie Telefon, Fax und Internet außerhalb eines bestimmten Staates, begründet daher auch bei der Vermittlung von Vertragspartnern im jeweiligen Staat ohne Ansässigkeit des Vertreters keine Vertreterbetriebstätte in diesem Staat.¹⁰⁰

Das Merkmal des „gewöhnlichen Ausübens“ erfordert eine gewisse nachhaltige Präsenz des Vertreters im Betriebstättenstaat, die zwischen 6 und 12 Monaten

⁹⁴ OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA Rz. 35, so auch z.B. Krabbe „OECD-Musterabkomemn 2003“, IStR 8/2003, 253 ff., Görl in Vogel/Lehner DBA Rz. 111 zu Art. 5 OECD-MA

⁹⁵ OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA Rz. 31.

⁹⁶ ausführlich dazu Piltz „Wann liegt eine DBA-VertreterBS vor“, Rz 4.2, IStR 6/2004, 181 ff.

⁹⁷ „rechtsverbindliche Wirkung“ OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA Rz. 31.

⁹⁸ OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA Rz. 32.1.

⁹⁹ Krabbe „OECD-Musterkommentar 2003“, IStR 8/2003, S. 253 ff. [256], gl. A. Wassermeyer in Deabtin/Wassermeyer MA Art. 5 Rz. 205.

¹⁰⁰ s.a. Piltz „Wann liegt eine DBA-Vertreterbetriebstätte vor“, Rz 4.3 lit a), IStR 6/2004, 181 ff.

diskutiert wird,¹⁰¹ im Einzelfall jedoch auch bereits darunter anzunehmen sein dürfte¹⁰².

Vertreter, die ausschließlich Tätigkeiten ausüben, die für sich betrachtet als vorbereitende oder Hilfstätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA keine Betriebstätte begründen würden, begründen auch keine Vertreterbetriebstätte.¹⁰³

Soweit die Vertretung durch einen unabhängigen Vertreter erfolgt, wie z.B. unabhängige Makler oder Kommissionäre, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, liegt gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA selbst bei Erteilung einer Abschlussvollmacht auch bei allen übrigen Tätigkeiten keine Vertreterbetriebstätte vor. Unabhängig ist ein Vertreter, wenn er unternehmerische Freiheit(en) hat und eigene geschäftliche Risiken trägt (persönliche Unabhängigkeit). Die persönliche Unabhängigkeit beinhaltet die wirtschaftliche und rechtliche Unabhängigkeit.¹⁰⁴ Eine rein sachliche Abhängigkeit i.S. einer sachlichen Weisungsgebundenheit schließt die Annahme der Unabhängigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA nicht aus,¹⁰⁵ d.h. es ist sehr wohl zulässig, dass der unabhängige Vertreter fachliche Vorgaben bspw. bezüglich der Konditionen vom Prinzipal¹⁰⁶ erhält oder Restriktionen hinsichtlich zu beliefernder Gebiete oder Käufer(-gruppen) unterliegt. Auch die Vorgabe bestimmter geschäftlicher Verhaltenskodizes (fairer Handel, Korruptionsverbot, keine Kinderarbeit o.ä.), Werbevorgaben und Berichtspflichten sind unschädlich.

Klassisches Gegenbeispiel zum unabhängigen Vertreter ist der Arbeitnehmer des Unternehmens,¹⁰⁷ der aufgrund der Eingliederung in die Organisation des Unternehmens und des „arbeitsrechtlichen Direktionsrechts“¹⁰⁸ des Unternehmers als Arbeitgeber der Inbegriff der „persönlichen Abhängigkeit“ darstellt. Hinsichtlich der Abgrenzung des abhängigen vom unabhängigen Vertreters gelten daher ähnliche, jedoch nicht identische Kriterien, wie bei der Prüfung der sog. „Scheinselbstständigkeit“ bzgl. Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflichten im Inland.

¹⁰¹ vgl. auch Diskussion zum Tatbestandsmerkmal „fest“, z.B. Wassermayer in Debatin/Wassermayer MA Rz. 195 und 202.

¹⁰² OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; Rz. 33.1 i.V.m. Rz. 6, a.A. die wohl eher fiskalpolitisch als dogmatisch zu erklärende Verständigungsvereinbarung Deutschland/Niederlande in BMF-Schreiben vom 11.12.2002 „Blumen aus Holland“, BStBl. I 2002, 957, zu Recht ablehnend dazu Lüdike „Lasst Blumen sprechen! – zur fahrenden Vertreterbetriebstätte“, IStR 5/2003, 164 f.

¹⁰³ Art. 5 Abs. 5 letzter Halbsatz OECD-MA.

¹⁰⁴ OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; Rz. 37 lit a).

¹⁰⁵ BFH, Urteil vom 14.09.1994 - I R 116/93, BStBl. II 1995, 238.

¹⁰⁶ dem vertretenen Unternehmen.

¹⁰⁷ so auch Güntel in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen DBA, Art. 5, Rz. 234.

¹⁰⁸ Güntel in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen DBA, Art. 5, Rz. 234; Görl in Vogel/Lehner DBA, Art. 5 Rz. 145.

Lohnsteuer- und/oder sozialversicherungspflichtige Beschäftigungs- oder Beauftragungsverhältnisse legen daher in der Regel die Annahme eines abhängigen Vertreters nahe, sind jedoch keine Voraussetzung dafür.¹⁰⁹

So indizieren z.B. organisatorische Eingliederung in den Betrieb des Unternehmers, erfolgsunabhängige, feste Vergütung, Urlaubsanspruch, Entgeltanspruch im Krankheitsfall oder Kostenerstattung gegen Nachweis auf Istbasis eine persönliche Abhängigkeit. Bereits die wirtschaftliche Abhängigkeit aufgrund einer langfristigen Auftragsbeziehung zu einem Prinzipal kann zur Annahme eines abhängigen Vertreters führen. Wirtschaftliche Abhängigkeit liegt immer dann vor, wenn die Existenz des Vertreters wesentlich vom Vertretenen abhängt. Bereits der Bezug eines Großteils der Gesamteinkünfte des Vertreters von einem Prinzipal kann dafür ausreichen. Eine eigene Infrastruktur sowie erfolgsabhängige Vergütung und Verlustrisiko beim Vertreter sind hingegen Anzeichen für dessen Unabhängigkeit im DBA-rechtlichen Sinne. Makler und Kommissionäre sind dabei nicht als Regelbeispiele des unabhängigen Vertreters zu verstehen, sondern sind vielmehr auch nur bei Erfüllen der genannten Voraussetzungen unabhängig, d.h. auch ein abhängiger Kommissionär oder Makler könnte eine Vertreter-BS begründen.

Das notwendige Handeln im Rahmen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit wird von der Rechtsprechung weitgehend als „branchenübliche“ und –typische Betätigung verstanden, richtet sich somit nach der „Verkehrsanschauung“, was in der Praxis im Einzelfall somit Gegenstand höchst unterschiedlicher - weil subjektiver - Auffassungen der beteiligten Parteien sein kann und daher regelmäßig zu Rechtsunsicherheit in diesem Bereich führt. In der Literatur wird daher z.T. die weitgehende Auffassung vertreten, dass jeder Vertreter, der zu fremdüblichen Konditionen mit kaufmännischer Gewinnerzielungsabsicht handelt, im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit tätig wird.¹¹⁰ Gefordert wird ein zumindest gewisser Interessengegensatz zwischen Prinzipal und Vertreter, bei der der Vertreter primär eigene, selbstständige Interessen verfolgt.¹¹¹

Die bloße Beteiligung an einer (beherrschten) Tochtergesellschaft im Ausland begründet - ohne weiteres - weder eine Betriebstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 1 noch eine Vertreterbetriebstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 5 i.V.m. 6 OECD-MA („Anti-Organ-

¹⁰⁹ Kritisch zum „Arbeitsverhältnis“, das keines ist: Mössner in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Rz. B 125

¹¹⁰ Wassermayer in Debatin/Wassermayer MA zu Art. 5, Rz. 231.

Klausel“ im Art. 5 Abs. 7 OECD-MA). Gleichwohl kann auch eine Tochtergesellschaft unter den übrigen Voraussetzungen eine (Vertreter-) Betriebsstätte für Ihre Muttergesellschaft oder vice versa¹¹² begründen.¹¹³

5.2.2 Entwicklung

Im veröffentlichten Entwurf der Überarbeitung des OECD-MA 2005 tritt die OECD der aufkeimenden Bestrebung einzelner Fiskaljurisdiktionen¹¹⁴ ausdrücklich entgegen, in einzelnen Tochterkapitalgesellschaften internationaler Konzerne (MNCs) eine Betriebsstätte der Unternehmensgruppe als Ganzes anzusehen. Vielmehr wird klargestellt, dass eine solche konsolidierende Betrachtung nicht zulässig und vielmehr auf die einzelnen Legaleinheiten als Personen i.S.d. DBA abzustellen ist. Weiterhin sind Klarstellungen beabsichtigt, dass innerhalb einer Unternehmensgruppe erbrachte Managementleistungen einer Managementgesellschaft nicht zwingend eine Betriebsstätte der empfangenden Gesellschaft darstellen. Allein aus der Partizipation an von anderen Gruppenmitgliedern ausgehandelten Verträge, die für mehrere oder alle Gesellschaften der Gruppe gelten, soll ferner noch nicht ohne weiteres beim Verhandlungsführer die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte für jedes weitere Gruppenmitglied gefolgert werden können.¹¹⁵

5.2.3 Art. 5 UN-MA

Art. 5 Abs. 5 UN-MA sieht unter den o.g. Voraussetzungen des OECD-MA ebenfalls eine Vertreterbetriebsstätte des abhängigen Vertreters vor. Es erweitert den Kreis der Vertreterbetriebsstätten jedoch um den Fall, dass ein Vertreter zwar keine Abschlussvollmacht hat, jedoch ein Warenlager unterhält und daraus Auslieferungen für den Vertretenen vornimmt.¹¹⁶ Im Gegensatz zum OECD-MA schließt Art. 5 Abs. 7 Satz 2 UN-MA weiterhin eine Unabhängigkeit ausdrücklich aus, wenn ein Vertreter ausschließlich oder fast ausschließlich nur für einen Prinzipal tätig wird (wirtschaftliche Abhängigkeit des sog. „ausschließlichen Vertreters“ /

¹¹¹ Zehetner in Gassner/Lang/Lechner, „Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen“, S. 114, Wien, 1998.

¹¹² lat. andersherum / mit vertauschtem Platz.

¹¹³ OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA Rz. 41; so auch Görl in Vogel/Lehner DBA Rz. 168 zu Art. 5.

¹¹⁴ s. insbesondere Urteil des italienischen Corte Di Cassazione vom 7.3.2002 Nr. 3367/3368 „Phillip-Morris“, Details dazu Iavaniglio, Michele International VAT Monitor 2002, S. 470ff; Trutalli, Federico „Independent Legal Entities or PE ? ...“, s. Literaturverzeichnis; Hofbauer / Loukota / Stefaner, ÖStZ 2002, S. 612ff; McGill / Yoder, Taxes - the Tax Magazine 2003, S. 142ff; Khan/Goradia, The economic times, 12. Oktober 2002

¹¹⁵ OECD, „Proposed Clarification of the PE Definition“, Public Draft vom 12.04.2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/34/9/31483903.pdf> und OECD, The 2005 Update to the Model Tax Convention vom 15.03.2005 (irrtümlich „15.03.2004“ im Original-Dokument bezeichnet) <http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf> recherchiert am 12.06.2005.

¹¹⁶ Art. 5 Abs. 5 lit. b) UN-MA.

“Einfirmen-Vertreter“). Dies gilt auch wenn ein Vertreter für mehrere Geschäftsherren tätig wird, diese jedoch alle verbundene Unternehmen einer Unternehmensgruppe sind.^{117 118}

Weitere Unterschiede zum OECD-MA bestehen in Art. 5 Abs. 6 UN-MA bei Vertreterbetriebsstätten durch abhängige Versicherungsvertreter, die eine erweiterte Quellenbesteuerung von Versicherungsprämien zur Folge haben.

Insgesamt wird auch hier wieder deutlich, dass das UN-MA den Betriebsstättenbegriff zu Gunsten des Quellenstaates weiter fasst als das OECD-MA.

6 Umsatzsteuerlich

6.1 National

Bis 2005 nahm die deutsche Finanzverwaltung an, dass sich der Betriebsstättenbegriff des UStG in Ermangelung einer anders lautenden Legaldefinition im UStG selbst nach § 12 AO bestimmt.¹¹⁹ In A 33 UStR 2005 nimmt die Finanzverwaltung hiervon nunmehr ausdrücklich Abstand. Zwar definiert sie die umsatzsteuerliche Betriebsstätte in A 33 Abs. 3, Satz 1 UStR noch inhaltsgleich mit § 12, Satz 1 AO als „jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient“, schränkt dies jedoch sogleich in Anlehnung an die Entwicklung des EuGH zur „festen Niederlassung“ (s.u.) auf die vom EuGH genannten weiteren Voraussetzungen ein - ohne jedoch die vom BFH bisher schon entwickelte Linie zum Ort der Leistungen auf Schiffen aufzugeben.¹²⁰ Auch eine Organgesellschaft kann eine Betriebsstätte darstellen,¹²¹ wobei die umsatzsteuerliche Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 UStG jedoch auf das Inland beschränkt ist und somit im Verhältnis zu einem ausländischen Unternehmer gar nicht ohne eine, unabhängig von der Organgesellschaft ohnehin bestehende, Betriebsstätte (feste Niederlassung) bestehen kann.¹²² Daher kann eine **Organgesellschaft** als solche isoliert keine inländische Betriebsstätte begründen sondern nur eine ohnehin bestehende vom

¹¹⁷ UN-Kommentar zu Art. 5 Ziff. 7.

¹¹⁸ durch fremdübliche Konditionen zwischen Vertreter und Prinzipal vermeidbar; Jacobs „Internationale Unternehmensbesteuerung“, S. 402; Krabbe „UN-MA 2000“ IStR 2000, 618ff.

¹¹⁹ vgl. A 33 Abs. 1 Satz 4 UStR 2000 vom 10.12.1999 (BStBl. I 1999, Sondernummer 2/1999, Beilage zum BAnz Nr. 241 vom 21.12.1999; so auch noch Zöllkau / Schilling / Jansen „Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet“ Rz. 4.4.1, IStR 1998, 97ff.; a.A. damals schon für viele Stadien in Rau/Dürrwächter Kommentar zum UStG, Rz. 189 zu § 3a UStG; Von Wallis in Bunjes / Geist „Umsatzsteuergesetz Kommentar“ Rz. 5 zu Art 3a UStG forderte hingegen eine richtlinienkonforme Auslegung des § 12 AO.

¹²⁰ BMF vom 12.3.2002, BStBl. 2002 I, 288, jetzt R 33 Abs. 3 Sätze 6 + 7 UStR 2005; a.A. EuGH C-231/94 vom 2.5.1996 „Faaborg-Gelting Linien“, EuGHE I 1996, 2395; IStR 1996, 291ff.

¹²¹ R 33 Abs. 3 Satz 5 UStR 2005.

Umfang her erweitern. Gemeint ist wohl, dass bei Vorliegen einer finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung (Voraussetzung der inländischen Organschaft) über die Grenze die inländische Tochtergesellschaft unter weiteren Voraussetzungen auch als feste Niederlassung der ausländischen Muttergesellschaft angesehen werden kann. In diesem Fall begründet die Tochtergesellschaft – unabhängig von der Qualifikation als Organgesellschaft i.S.d. § 2 Abs. 2 UStG – als „bloße Hilfsperson“ (vergleichbar dem abhängigen Vertreter) eine Betriebsstätte für die ausländische Muttergesellschaft.¹²³ (zu den Voraussetzungen s.u. EuGH)

Der Begriff der Betriebsstätte im § 1 Abs. 2 Satz 3 UStG ist von der Einschränkung des umsatzsteuerlichen Betriebsstättenbegriffs gegenüber § 12 AO auf Grund der Vorgaben des EuGH nicht betroffen. Vielmehr ist dieser nach wie vor wegen der rein deklaratorischen Bedeutung dieser Vorschrift, die die Existenz einer – wie auch immer gearteten – Betriebsstätte gerade nicht für notwendig befindet,¹²⁴ und der fehlenden Harmonisierungsvorgabe der EU an dieser Stelle weiter nach § 12 AO zu verstehen.

6.2 International / EU

6.2.1 6. EG-RL

Trotz der Verwendung des Begriffes der festen Niederlassung (engl. „fixed establishment“) enthält die 6. EG-RL selbst keine Definition dieses Begriffes und bereitet daher „Auslegungsprobleme“.¹²⁵

Allein aufgrund der unterschiedlichen Termini sowohl im englischen („fixed¹²⁶ establishment“ vs. „permanent¹²⁷ establishment“) als auch im deutschen („feste Niederlassung“ vs. „Betriebsstätte“) ergibt sich jedoch, dass der ertragssteuerlich entwickelte Begriff der Betriebsstätte gerade nicht ohne weiteres übernommen werden kann. Das Vereinigte Königreich und Irland haben deshalb konsequenter-

¹²² UStR 2005, mit ähnlichem Ergebnis Stadie in Rau / Dürrwächter Kommentar zum UStG Rz. 192f. zu § 3a UStG.

¹²³ Stadie in Rau/Dürrwächter Kommtar zum UStG Rz. 192 zu § 3a UStG.

¹²⁴ daher weitere Abgrenzungen müßig.

¹²⁵ vgl. Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom 23.12.2003, 2003/0329 (CNS), Rz. 8, http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2003/com2003_0822de01.pdf recherchiert am 22.06.2005

¹²⁶ Engl. Synonym: „set firmly in place, stabilized, steady, firm“ nach Oxford Advanced Learner's Dictionary, Cornelsen Verlag, 2000, dtsh. „fest, fixiert, stabil, festgemacht, verankert“ nach Babylon Translator -> Schwerpunkt auf physischer Verbindung

¹²⁷ Engl. Synonym: „lasting, enduring“ nach Oxford Advanced Learner's Dictionary, Cornelsen Verlag, 2000, dtsh. „permanent, fest, (an)dauernd“ nach Babylon Translator -> Schwerpunkt auf zeitlicher Komponente (Dauer)

weise den englischen Begriff "fixed establishment" in ihre Umsatzsteuergesetze übernommen, während in den Gesetzen über die direkten Steuern von "permanent establishment" die Rede ist.¹²⁸

6.2.2 EuGH

Ob der Unbestimmtheit des Begriffes der festen Niederlassung war dieser bereits mehrfach Gegenstand der Rechtsprechung des EuGH,¹²⁹ der in einer kontinuierlichen Entwicklung des Begriffes folgende Anforderungen an eine feste Niederlassung im Sinne von Artikel 9 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie entwickelte:

Danach ist der Ort, an dem der dienstleistende Unternehmer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, vorrangiger Anknüpfungspunkt der Umsatzbesteuerung. Die Berücksichtigung einer vom Sitz abweichenden festen Niederlassung, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, ist nur dann von Interesse, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat.¹³⁰

Eine feste Niederlassung setzt ein ständiges Zusammenwirken eines ausreichenden Mindestbestandes von persönlichen und Sachmitteln voraus, die für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich sind.

Als weiteres Kriterium für eine feste Niederlassung verlangt der EuGH einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht. Auch ein abhängiger Vertreter (im Urteilsfall „RAL“¹³¹ eine Tochtergesellschaft) kann eine feste Niederlassung darstellen. In diesem Fall werden die outgesourcte Technik und das Personal des Vertreters der festen Niederlassung zur Verfügung gestellt und dieser zugerechnet. Weitere Voraussetzung ist, dass es nicht zweckdienlich erscheinen darf, die fragliche Dienstleistung dem Sitzort des Dienstleistenden zuzuordnen, z.B. weil daraus ein Besteuerungskonflikt zwischen zwei Mitgliedstaaten entstehen könnte oder dies zu einer Verzerrung der Steuern führt. Eine Doppelbesteuerung oder auch eine Nichtbesteuerung der ausgeführten Umsätze soll vermieden werden.¹³² So entschied der EuGH in zwei vergleichbaren, jeweils spiegelbildlich gelagerten „Au-

¹²⁸ Bopp, Matthias „Mehrwertsteuer und Internet unter besonderer Berücksichtigung des schweizerischen und europäischen Rechts“, Kapitel 9, 2002, Weißensee Verlag

¹²⁹ vgl. EuGH-Urteile vom 4.7.1985 - Rs 168/84 - UR 1985 S. 226 -, vom 2.5.1996 - Rs C-231/94 - UR 1996 S. 220 -, vom 17.7.1997 -, Rs C-190/95 - HFR 1998 S. 697 - und vom 20.2.1997 - Rs C-260/95 - HFR 1997 S. 434

¹³⁰ EuGH, Urteil vom 4. Juli 1985 Rs. 168/84 *Berkholz*, Randnr. 17, UR 1985 S. 226

¹³¹ EuGH, Urteil vom 12.5.2005 Rs C-452/03 *RAL*, Internetfundstelle s. Literaturverzeichnis

tomaten“-Fällen jeweils mit anderslautender Begründung den Sitzort bzw. Ort der festen Niederlassung als maßgeblichen Anknüpfungspunkt, um die Nichtbesteuerung zu vermeiden.¹³³ Die Zurechnung von Umsätzen wahlweise zum Sitz oder zur festen Niederlassung erfährt damit eine ergebnisorientierte Komponente der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bzw. der Missbrauchsvermeidung.

Der EuGH geht dabei nicht weiter auf das Anwendungsverhältnis zwischen dem Sitzort und dem Ort der festen Niederlassung ein. Zwar betont der EuGH wiederholt, dass der Sitz des Unternehmers vorrangiger Anknüpfungspunkt für den Ort der Dienstleistung ist und eine feste Niederlassung u.a. nur dann von Interesse ist, wenn die Anknüpfung an den Sitzort steuerlich nicht sinnvoll ist oder Besteuerungskonflikte zwischen verschiedenen Mitgliedstaaten erzeugt. Man darf hieraus jedoch nicht schließen, dass der Vorrang der Betriebsstätte in § 3 a Abs. 1 Satz 2 UStG vor dem Sitzort nicht richtlinienkonform sei, weil nach dem Wortlaut von Artikel 9 Abs.1 der 6. EG-Richtlinie beide Ortsbestimmungen gleichrangig nebeneinander stehen und der EuGH es den Mitgliedsstaaten in früherer Rechtsprechung ausdrücklich freigestellt hat, zu bestimmen, „welcher Anknüpfungspunkt der zweckdienlichste für die Bestimmung des Dienstleistungsortes sei.“¹³⁴ Vielmehr scheint es zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Binnenmarkt aufgrund unterschiedlicher Umsatzsteuersätze zumindest bei der Leistung an Privatpersonen und andere nicht vorsteuerabzugsberechtigte Abnehmer gerade dann steuerlich zweckmäßig und sinnvoll zu sein, den Ort der Dienstleistung der festen Niederlassung zuzuordnen, wenn dies eindeutig möglich ist und die feste Niederlassung die notwendigen Voraussetzungen hinsichtlich Ausstattung und Beständigkeit erfüllt, da die feste Niederlassung im Zweifel näher am Ort des tatsächlichen Verbrauchs liegen wird als der Sitz. Vor dem Hintergrund des Zwecks der harmonisierten Umsatzsteuerregelungen in der EU, der einmaligen Umsatzbesteuerung des Verbrauchs von Waren und Dienstleistungen im Gemeinschaftsgebiet am Ort des Verbrauches, erscheint dieses Ergebnis sachgerecht.

7 Verhältnis der nationalen und intern. Betriebsstättenbegriffe zueinander

Grundsätzlich findet der nationale Betriebsstättenbegriff des § 12 AO Anwendung auf alle Betriebsstättendefinitionen des unilateralen, nationalen deutschen Rechts, soweit diese nicht bereits durch Spezialdefinitionen wie z.B. § 41 Abs. 2 EStG für

¹³² s. ebenfalls EuGH, Urteil vom 12.5.2005 Rs C-452/03 *RAL* (s.o.)

¹³³ EuGH Urteile v. 4. Juli 1985 Rs. 168/84 *Berkholz*, und v. 12.5.2005 Rs. C-452/03 *RAL*

¹³⁴ EuGH, Urteil vom 4. Juli 1985 Rs. 168/84 *Berkholz*, UR 1985 S. 226

den Bereich der Lohnsteuer, verdrängt werden. Selbiges gilt für den ständigen Vertreter gem. § 13 AO.

In sämtlichen Fällen mit internationaler Relevanz, die unter ein einschlägiges Doppelbesteuerungsabkommen fallen, wird der nationale Betriebstättenbegriff jedoch durch den spezielleren, engeren Betriebstättenbegriff des Doppelbesteuerungsabkommens, der gem. Art. 59 Abs. Satz 1 GG zu spezielleren innerstaatlichen Recht wird, verdrängt bzw. eingegrenzt.¹³⁵ Die Definition des DBA findet jedoch nur Anwendung im Verhältnis zum jeweiligen DBA-Partnerstaat. Auch die umsatzsteuerliche „Betriebstätten“-definition der 6. EG-RL bzw. des EuGH, geht einem nationalen Verständnis aufgrund der Harmonisierung des europäischen Umsatzsteuerrechts vor.¹³⁶

Im Ergebnis findet die Betriebstättendefinition des § 12 AO Anwendung auf rein nationale Fälle der Verwendung des Begriffes Betriebstätte wie z.B. im Rahmen der Gewerbesteuer, Körperschaftsteuerzerlegung, Investitionszulage aber auch Förder- und Sonder-Abschreibungsvorschriften sowie in den internationalen Fällen, in denen mit dem jeweiligen Partnerstaat (Ansässigkeitsstaat eines Betriebstätteninhabers in Deutschland) kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht. D.h. dass die Besteuerungsbefugnis gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG in Fällen, in denen mit dem Ansässigkeitsstaats des Betriebstättenstammhauses kein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen ist, weiter ist bzw. aufgrund eines erweiterten Betriebstättenverständnisses früher greift als in den Fällen, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht und der Umfang der Anwendung der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch die Betriebstättendefinition des DBA gegenüber § 12 AO eingeschränkt wird.

Auch der Begriff der Betriebsstätte i.S. von § 23 Abs. 2 UmwStG ist nach der zutreffenden h.M. im abkommensrechtlichen Sinne zu verstehen.¹³⁷

8 Rechtfertigung der unterschiedlichen Betriebstättenbegriffe

Unterschiedliche, nationale und internationale Steuerhoheiten und Gesetzgebungssouveräne sowie differierende Anwendungsbereiche und -ziele rechtfertigen jeweils für sich eine selbständige Definition des gesetzlich zu regelnden Sachver-

¹³⁵ BFH, Urteil vom 30.05.1972 - VIII R 111/69, BStBl 1972, 760 [762].

¹³⁶ Art. 93 EGV

¹³⁷ BMF, 25.03.1998, BStBl I 1998, 268; „Umwandlungssteuererlass“ Tz. 23.01; zustimmend Hahn, IStR 1998, 326ff., ebenso Albrecht in Haritz/Benkert UmwStG Rn. 120 zu § 23, Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz UmwG/UmwStG Rn. 35 zu § 23 UmwStG und Patt in Dötsch u.a. Kommentar zum KStG/UmwStG, Rn. 22 zu § 23 UmwStG; a.A. Widmann in Widmann/Mayer, § 23 UmwStG Rn. 37 der auf den Betriebstättenbegriff des § 12 AO abstellen möchte.

haltens. Eine saubere Differenzierung der unterschiedlichen Begriffe und die Beachtung der Vorrangregeln bei Überschneidungen erlauben auch bei identischen oder ähnlichen Begrifflichkeiten eine eindeutige Rechtsanwendung.

9 Folgen und praktische Probleme unterschiedlicher Betriebsstättendefinitionen

Eine Auseinandersetzung mit dem Betriebsstättenbegriff erfordert in der Praxis ein bewusstes Verständnis dafür, in welchem Anwendungsbereich oder Zusammenhang der Begriff geprüft werden soll. Zur Würdigung internationaler Sachverhalte ist zudem ein Blick in das jeweilige konkrete Länder-DBA unumgänglich, um den exakten Wortlaut der vereinbarten Betriebsstättendefinition zu erfahren.

Unterschiedliche Verständnisse der Begrifflichkeiten und deren Anwendungsbereichen können im Inland nur im finanzgerichtlichen Verfahren geklärt werden.

Im internationalen Bereich können diesbezügliche Meinungsverschiedenheiten mangels entsprechender verbindlicher judikativer Instanzen nur in langwierigen und nicht zwingend erfolgreichen sog. Verständigungsverfahren zwischen den beteiligten Staaten geregelt werden. Eine erfreuliche Ausnahme stellt hier der EuGH zumindest für den Bereich der Umsatzsteuer innerhalb der EU dar. Die bisher im Vergleich zur Umsatzsteuer nur zurückhaltend, aber in der Bedeutung stetig zunehmende, wahrgenommene Zuständigkeit des EuGH für ein „harmonisiertes“ Ertragssteuerrecht innerhalb der EU könnte aber in Zukunft auch Entscheidungen über den gemeinschaftsrechtlichen ertragssteuerlichen Betriebsstättenbegriff bescheren, zumindest wenn sich die beteiligten Mitgliedstaaten nicht einvernehmlich auf eine Beseitigung einer, auf einem Qualifikationskonflikt beruhenden, Doppelbesteuerung einigen.

Zu beachten ist insbesondere, dass man die ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Betriebsstättenbegriffe nicht unzulässigerweise vermischen darf, da sie sich hinsichtlich Voraussetzungen und Rechtsfolgen - wie aufgezeigt - unterscheiden. So begründet eine ertragsteuerliche Betriebsstätte nicht zwingend eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht und eine umsatzsteuerliche Registrierung keineswegs zwingend eine ertragsteuerliche Betriebsstätte.

So unterliegen z.B. Warenlieferung aus einem inländischen Auslieferungslager eines ausl. Unternehmers nach den gewöhnlichen Ortsbestimmungen des § 3 UStG grds. im Inland der Umsatzbesteuerung und bedingen somit eine umsatzsteuerliche Registrierung (Ausnahme: bestimmte Konsignationslager) - unabhängig davon, ob das ausliefernde inländische Warenlager nach nationalen oder internationalen Bestimmungen überhaupt eine Betriebsstätte darstellt.

Für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen gem. § 18 Abs. 9 UStG ist die Begründung einer inländischen Betriebstätte ohne Relevanz, d.h. weder Voraussetzung noch Hindernis, da bei im Ausland ansässigen Unternehmern gem. § 59 UStDV nur hinsichtlich der Qualität der getätigten Umsätze Vorgaben bestehen. In der umsatzsteuerlichen Praxis bereitet speziell der Begriff des ausländischen Unternehmers bei der Anwendung des sog. „Reverse-charge“-Verfahrens, dem Wechsel der Steuerschuldnerschaft vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger gem. § 13b UStG Schwierigkeiten.

Gem. § 13b Abs. 1, Satz 1, Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 UStG schuldet, abweichend vom Grundsatz der Steuerschuldnerschaft des Leistenden, der inländische Leistungsempfänger die Umsatzsteuer aus Werklieferungen und sonstigen Leistungen, die ein ausländischer Unternehmer an ihn erbracht hat.

Diese Vorschrift hat den Sinn, das inländische Steueraufkommen sicher zu stellen, da es der inländischen Finanzbehörden rechtlich wie tatsächlich nicht - oder nur erschwert - möglich ist, Ihren Besteuerungsanspruch bei ausländischen Unternehmern durchzusetzen. Weiterhin wird dadurch vermieden, dass ein ausländischer Unternehmer, der bestimmte Leistungen an inländische Leistungsempfänger erbringt, die aufgrund der vorgenannten Ortbestimmungen im Inland steuerbar sind (z.B. Rechtsberatungsleistungen eines französischen Rechtsanwaltes an einen deutschen Unternehmer), sich zur Ausführung dieser Umsätze im Inland umsatzsteuerlich registrieren lassen müssen.

Ausländischer Unternehmer i.S.d. § 13b UStG ist gem. § 13b Abs. 4 UStG ein im Ausland ansässiger Unternehmer, der im Inland weder seinen Wohnsitz, Sitz, seine Geschäftsleitung noch ein Zweigniederlassung hat. Die Existenz einer Betriebstätte oder festen Niederlassung im Inland ist hier ausdrücklich irrelevant (Ausnahme: als mittelbare Folge der Existenz einer inländischen Geschäftsleitung oder Zweigniederlassung). Insbesondere wird ein im Ausland ansässiger Unternehmer durch die Begründung einer inländischen Betriebstätte (ertrags- oder auch umsatzsteuerlich) nicht zum inländischen Unternehmer. In Ermangelung einer anders lautenden Legaldefinition bestimmen sich die o.g. Begriffe nach den §§ 8 (Wohnsitz), 11 (Sitz) und 10 (Geschäftsleitung) AO sowie § 13 HGB (Zweigniederlassungen). Sollte aus anderen als den genannten Fällen im Inland eine ertragsteuerliche Betriebstätte des ausländischen Unternehmers bestehen, würde er für Zwecke des § 13b UStG gleichwohl als ausländischer Unternehmer behandelt. In Zweifelsfällen ist bis zur Vorlage einer anders lautenden Bescheinigung davon

auszugehen, dass es sich um einen ausländischen Unternehmer handelt und die Steuerschuld somit auf den Leistungsempfänger übergeht.¹³⁸ Daher ist es durchaus möglich, dass ein ausländischer Unternehmer im Inland steuerpflichtige Umsätze ausführt (z.B. Warenlieferungen aus einem inländischen Auslieferungslager oder im sog. Reihengeschäft), dafür im Inland für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist, sogar eine inländische Steuernummer und USt-ID-Nr. hat, und dennoch die Steuerschuld gem. § 13b UStG für die dort genannten, weiteren Leistungen auf den inländischen Leistungsempfänger übergeht. Dies gilt sogar dann, wenn der ausl. Unternehmer aus anderen als den genannten Gründen (Geschäftsleitung, Zweigniederlassung) im Inland eine auch nach DBA unstreitig bestehende ertragsteuerliche Betriebsstätte unterhält.

10 Fazit

Zwischen den nationalen und internationalen Betriebsstättenbegriffen gibt es gewichtige und in der Praxis bedeutsame Unterschiede.

Zur Vermeidung administrativer Bürden für international tätige Unternehmen „verzichten“ Staaten wechselseitig, durch die Begrenzung des Betriebsstättenbegriffes auf besonders qualifizierte Tatbestände, auf Besteuerungsrechte zugunsten des Ansässigkeitsstaates. Internationale Tendenzen zur Ausweitung des Betriebsstättenbegriffes, die zu einer früheren und breiteren Quellenbesteuerung führen, sind jedoch an breiter Front zu konstatieren.

Eine rein dogmatische, wissenschaftliche Klärung des internationalen Betriebsstättenbegriffes scheitert in der Praxis z.T. an einer nur unzureichenden theoretischen Beschäftigung mit dieser Materie bei den beteiligten Parteien (insbesondere seitens der Finanzverwaltungen) und nicht selten an der mangelnden Bereitschaft, eine ergebnisoffene Subsumtion des zu prüfenden Sachverhaltes unter den jeweiligen Betriebsstättenbegriff vorzunehmen, sondern vielmehr eine rein ergebnisorientierte Argumentation zu verfolgen. Insgesamt ist der ertragssteuerliche Begriff der Betriebsstätte, aufgrund der längeren Historie und der höheren Zahl der Präzedenzentscheidungen, weiter entwickelt als der Begriff der umsatzsteuerlichen „festen Niederlassung“.

Festzuhalten bleibt, dass sich die beiden Begriffe ähneln, jedoch inhaltlich und im Anwendungsbereich unterscheiden und nicht verwechselt oder vermischt werden dürfen.

¹³⁸ § 13b Abs. 4 Satz 3 UStG, A 182 a Abs. 23 UStR 2005.

Umsatzsteuerlich wird weniger auf den Ort der Leistungserbringung Bezug genommen, sondern aufgrund eines anderen Besteuerungskonzeptes - dem sachlichen Anknüpfen an dem Umsatz selbst - bezieht sich der Schwerpunkt der Leistungsortsbestimmungen darauf, wo die Leistung (voraussichtlich) genutzt und verwertet wird (use and benefit-Kriterium, Bestimmungsortprinzip).

Vor diesem Hintergrund tut sich die Umsatzsteuer, insbesondere im Bereich des sog. e-commerce, tendenziell leichter, sich an die wirtschaftlichen Entwicklungen anzupassen als die Ertragssteuer.

Literaturverzeichnis

Albrecht, Christian in Haritz/Benkert Kommentar zum UmwStG,
C.H. Beck Verlag, München, 2000

Avery Jones / Ward „Agents as Permanent Establishments under the
OECD Model Tax Convention“, British Tax Review 1993, S. 341ff.

Bendlinger / Remberg / Kuckhoff „Betriebsstättenbesteuerung im Großanlagen-
bau“, IStR 2/2002, 40ff.

Bopp, Matthias „Mehrwertsteuer und Internet unter besonderer Berücksichtigung
des schweizerischen und europäischen Rechts“, Kapitel 9, 2002, Weißensee Ver-
lag, Berlin

Buciek, Klaus „Aktuelle Entwicklungen in der Betriebsstättenbesteuerung“, DStZ
2003, S. 139ff.

Ditz, Xaver „Gewinnabgrenzung Stammhaus und Betriebsstätte – Neue Entwick-
lungen auf Ebene der OECD“, IStR 6/2002, S. 210 ff.

Boergen, Rüdiger „Vertreterbetriebsstätte und organschaftliches Handeln“, IStR
23/2003, 798 ff.

Hahn, Hartmut „Zur Betriebseinbringung über die Grenze gem. § 23 Abs. 3
UmwStG“, IStR 1998, 326ff.

Görl, Maximilian in Vogel / Lehner Kommentar zum DBA, C.H. Beck Verlag,
München, 2003

Günkel, Manfred in Becker / Höppner / Grotherr / Kroppen Kommentar zum
DBA, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, 2001, Stand 2005

Hofbauer / Loukota / Stefaner „Tagungsbericht zum IFA-Kongress 2002 in
Oslo“, ÖStZ 2002, S. 612ff.

Iavaniglio, Michele "THE CONCEPTS OF PERMANENT AND FIXED ESTABLISHMENT UNDER ITALIAN LAW - THE PHILIP MORRIS CASE", International VAT Monitor 2002, S. 470ff

Jacobs, Otto H. „Internationale Unternehmensbesteuerung“, Verlag C.H. Beck, München, 2002

Jirousek, Heinz „Das neue DBA mit Deutschland“ (Anm. des Verf. DBA Deutschland/Österreich) ÖStZ 2000, S. 783ff.

Kessler / Maywald / Peter „Begründung einer Betriebstätte durch die Installation eines Internetservers“ IStR 1999, S. 439f.

Kessler / Peter „Weiterentwicklung des Betriebstättenbegriffs - Neuinterpretation eines traditionellen Besteuerungskonzepts durch die OECD vor dem Hintergrund des zunehmenden E-Commerce“ BB 2000, S. 1545ff.

Kessler / Peter „OECD klärt Zweifelsfragen zur Server-Betriebstätte. Bestätigung des Pipeline-Urteils“, IStR 2001, S. 238ff.

Khan / Goradia „PE: for better or worse“ The economic times, 12.Oktober 2002¹³⁹

Klein, Franz Kommentar zur AO, C.H. Beck Juristischer Verlag, München, 2003

Kluge, Volker „Das Internationale Steuerrecht“, 4. Auflage, C.H. Beck, München, 2000

Kosters, Bart „The UN-Model Tax Convention and Its Recent Developments“ Asia-Pacific Tax Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation, January/February 2004.

Krabbe, Helmut „UN-MA 2000“ IStR 2000, 618ff.

Krabbe, Helmut „OECD-Musterabkommen 2003“, IStR 8/2003, 253 ff.

Krawitz / Hick „Betriebsstätteneigenschaft in- und ausländischer Bau und Montagetätigkeiten bei mehreren Projekten“ RIW 2002, S. 523ff.

Kruse, Wilhelm in Tikpe / Kruse Kommentar zur Abgabenordnung, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1961/2003, Stand 2005

Kubaile, Heiko „Anforderungen an Server - Betriebsstätten“, PISStB 5/2002, 140ff.

Lüdicke, Jürgen „Lasst Blumen sprechen ! – zur fahrenden Vertreterbetriebsstätte“, IStR 5/2003, 164f.

Lüdicke, Jürgen StbKR 1994, S. 224, zitiert nach Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung

McGill / Yoder “From Storefronts to Servers to Service Providers: Stretching the Permanent Establishment Definition to Accommodate New Business Models” Taxes - The Tax Magazine, Vol. 81, März 2003, S. 142ff.¹⁴⁰

Mössner, Jörg Manfred in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Otto Schmidt Verlag, Köln, 1998

o.V., Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG bezüglich des Ortes der Dienstleistung vom 23.12.2003, 2003/0329 (CNS), http://europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2003/com2003_0822de01.pdf recherchiert am 22.06.2005

o.V., OECD-Report “Consumption Tax Aspects of E-Commerce”, Public Draft, Februar 2001

¹³⁹ s.a. http://www.nishithdesai.com/eco-times/archives/PE_for_best_or_worse-Oct12-2002.htm, recherchiert am 01.06.2005

¹⁴⁰ s.a. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=389261, recherchiert am 01.06.2005

o.V., OECD-Report „E-Commerce Collection of Consumption Taxes on B2C Cross-Border Transactions“ vom 11.02.2005,
<http://www.oecd.org/dataoecd/51/33/34422641.pdf>, recherchiert am 11.06.2005

o.V., OECD-Report “Application of consumption taxes to the Trade in International Services and Intangibles”,
<http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/32997184.pdf>, recherchiert am 11.06.2005

o.V., OECD: Value Added Tax System in a Global Environment Conference, 15-16 March 2005, Rome, Italy; OECD: “Guidelines on the Definition of the Place of Consumption” vom 1. August 2003

o.V., OECD: „Proposed Clarification of the PE Definition“, Public Draft vom 12.04.2004, <http://www.oecd.org/dataoecd/34/9/31483903.pdf>, recherchiert am 12.06.2005

o.V., OECD, The 2005 Update to the Model Tax Convention vom 15.03.2005 (irrtümlich „15.03.2004“ im Original-Dokument bezeichnet)
<http://www.oecd.org/dataoecd/54/24/34576874.pdf>, recherchiert am 12.06.2005

Patt, Joachim in Dötsch / Eversberg / Jost / Pung / Witt Kommentar zum KStG/UmwStG, Schaeffer Poeschel Verlag, Stuttgart, Stand 2005

Piltz, Detlev Jürgen „Wann liegt eine DBA-Vertreterbetriebstätte vor“, IStR 6/2004, S. 181ff.

Pinkernell, Reimar „Ertrag- und umsatzsteuerrechtliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet“, Steuer und Wirtschaft 3/1999, S. 281ff.

Pinkernell / Ditz „Betriebstättenbegriff, Einkünftequalifikation, und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte“, FR 2001, 1193ff. u. 1273ff.

Riemenschneider, Uwe „Betriebsstättenfragen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Rohrleitungen“, IStR 2002, S. 561ff.

Schieber / Wassermeyer in Debatin / Wassermeyer Doppelbesteuerung, Verlag C.H. Beck, München, Stand 2004

Schmitt, Joachim in Schmitt / Hörtnagel / Stratz Kommentar zum UmwG/UmwStG, C.H. Beck Verlag, München, 2001

Stadie, Holger in Rau / Dürrwächter Kommentar zum UStG, Otto Schmidt Verlag, Köln, Stand 2005

Stenico, Günther „Betriebsstättenbegründung im ecommerce nach Art. 5 des OECD-MA“,

[http://www.ey.com/global/download.nsf/Austria/artikel_stenico/\\$file/Stenico_SW_I_02_03.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/Austria/artikel_stenico/$file/Stenico_SW_I_02_03.pdf), recherchiert am 05.07.2005

Strunk / Kaminski „Betriebsstättenbegründung und Einkunftszurechnung bei Internet – Geschäften“, Internationale Wirtschaftsbriefe Gruppe 2, S. 1021ff.

Trutalli, Federico “Independent Legal Entities or Permanent Establishments? Recent Court Decisions and Anticipated Changes in the Law”,

http://www.nctm.it/news.internet/Tax/inglese/Permanent_establishment_UK.pdf, recherchiert am 02.06.2005

Van der Bruggen, Edwin “Thailand, Tax Treaty Renegotiations by Developing Countries: A Case Study Using Comparative Analysis to Assess the Feasibility of Achieving Policy Objectives”, Asia-Pacific Tax Bulletin, Juli/August 2002, International Bureau of Fiscal Documentation¹⁴¹

Von Wallis, Georg in Bunjes / Geist „Umsatzsteuergesetz Kommentar“, 6. Auflage, 2001, C. H. Beck, München (8. Aufl. 2005)

¹⁴¹ s.a. <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/IBFD/UNPAN008623.pdf>, recherchiert am 02.06.2005

Wichmann, Werner „Aktuelle Tendenzen der OECD-Arbeiten zur Betriebsstätte, insbesondere bei Vertretern und Dienstleistungen, 56. Fachkongreß der Steuerberater, Köln, 12./13. Oktober 2004

Widmann, Sigfried in Widmann / Mayer Umwandlungsrecht, Stollfuß Verlag, Bonn, Stand 2004

Zehetner, Ulf in Gassner / Lang / Lechner „Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen“, Linde Verlag, Wien 1998

Zöllkau / Schilling / Jansen „Umsatzsteuer auf Leistungen im Internet“, IStR 1998, 97ff.

- 6. EG-RL:** Sechste Richtlinie (77/388/EWG) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (6. EG-Richtlinie)
Neufassung durch Bekanntmachung vom 17. Mai 1977 Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1977, S. 1
Zuletzt geändert durch:
Richtlinie 2004/66/EG des Rates zur Anpassung der Richtlinien 1999/45/EG, 2002/83/EG, 2003/37/EG und 2003/59/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und der Richtlinien 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EG, 2003/48/EG und 2003/49/EG des Rates in den Bereichen freier Warenverkehr, freier Dienstleistungsverkehr, Landwirtschaft, Verkehrspolitik und Steuern wegen des Beitritts der Tschechischen Republik, Estlands, Zyperns, Lettlands, Litauens, Ungarns, Maltas, Polens, Sloweniens und der Slowakei vom 26. April 2004 ABl. Teil L 168 2004, S. 35, 65
- AO:** Abgabenordnung (AO 1977)
in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl. 2002 I, 3866, ber. BGBl. 2003 I, 61)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz über die Verwendung elektronischer Kommunikationsformen in der Justiz (Justizkommunikationsgesetz - JKomG) vom 22. März 2005 BGBl. Teil I 2005, S. 837, 853

- AStG:** Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen
(Aussensteuergesetz)
vom 08.09.1972 (BGBl. I, 1713)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz - EURLUmsG) vom 09. Dezember 2004
BGBl. Teil I 2004, S. 3310, 3325
- AusInVG:** Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz)
Vom 18. August 1969 (BGBl. Teil I 1969, S. 1211, 1214)
Zuletzt geändert durch:
Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999
BGBl. Teil I 1999, S. 2785, 2809
- Berlin FördG:** Berlinförderungsgesetz
Vom 02. Februar 1990 (BGBl. Teil I 1990, S. 173)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz zur Organisationsreform in der gesetzlichen Rentenversicherung (RVOrgG) vom 09. Dezember 2004 BGBl. Teil I 2004, S. 3242, 3272
- BuchungsO:** Buchungsordnung für die Finanzämter
Vom 10. April 1996 (BStBl Teil I 1996, S. 386)
Geändert durch BMF-Schreiben vom 20. November 2002 BStBl Teil I 2002, S. 1333
Geändert durch BMF-Schreiben vom 03. Februar 2003 BStBl Teil I 2003, S. 270

DBA
Deutschland /
China:

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Vom 10. Juni 1985 (BGBl. Teil II 1986, S. 447)

Rechtsakte:

In Kraft getreten am 14.5.1986 (BGBl. 1986 II S. 731), ratifiziert durch Gesetz vom 6.2.1986 (BGBl. II, S. 446).

Gesetz zu dem Abkommen vom 10. Juni 1985 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen

Vom 06. Februar 1986 (BGBl. Teil II 1986, S. 446)

DBA
Deutschland /
Thailand:

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Vom 10. Juli 1967 (BGBl. Teil II 1967, S. 590)

Rechtsakte:

In Kraft getreten am 4. Dezember 1968 (BGBl. 1968 II S. 1104), ratifiziert durch Gesetz vom 19. Juli 1968 (BGBl. 1968 II S. 589).

Gesetz zu dem Abkommen vom 10. Juli 1967 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Thailand zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

Vom 19. Juli 1968 (BGBl. Teil II 1968, S. 589)

EGV:

Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag)

Vom 25. März 1957

in der Fassung des Vertrages über die Europäische Union vom 7.2. 1992 (Maastricht-Vertrag - EUV), (BGBl. II S. 766)

Zuletzt geändert durch:

Akte über die Bedingungen des Beitritts der Tschechischen Republik, der Republik Estland, der Republik Zypern, der Republik Lettland, der Republik Litauen, der Republik Ungarn, der Republik Malta, der Republik Polen, der Republik Slowenien und der Slowakischen Republik und die Anpassungen der die Europäische Union begründenden Verträge [Beitrittsakte 2003] vom 16. April 2003 ABl. Nummer L 236 2003, S. 33

Neufassung durch Vertrag von Amsterdam vom 02. Oktober 1997

Geändert durch Vertrag von Nizza zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften sowie einiger damit zusammenhängender Rechtsakte vom 26. Februar 2001 ABl. Nummer C 80 2001, S. 1, Ratifiziert für die BRD durch Gesetz zum Vertrag von Nizza v. 21. 12. 2001 (BGBl. II S. 1666)..

Geändert durch Protokoll über die Erweiterung der Europäischen Union vom 26. Februar 2001 ABl. Nummer C 80 2001, S. 49

Entwicklungs-**länder StG:**

Entwicklungsländersteuergesetz

Vom 21. Mai 1979 (BGBl. Teil I 1979, S. 564)

Zuletzt geändert durch:

Achte Zuständigkeitsanpassungsverordnung vom 25. November 2003 BGBl. Teil I 2003, S. 2304, 2313

EStH:

Amtliche Hinweise 2003 zu den Einkommensteuer-Richtlinien vom 15. Dezember 2003 (BStBl. Teil I Sondernummer 2 vom 22. Dezember 2003)

- EStG:** Einkommensteuergesetz
in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002 (BGBl. I, 2003, 179, ber. BGBl. Teil I 2002, S. 4210)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz zu dem Dritten Zusatzprotokoll vom 4. Juni 2004 zum Abkommen vom 16. Juni 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 15. Dezember 2004 BGBl. Teil II 2004, S. 1653
- EStR:** Einkommensteuer-Richtlinien 2003
Vom 15. Dezember 2003 (BStBl. Teil I Sondernummer 2 vom 22. Dezember 2003)
- FeuerschutzStG:** Feuerschutzsteuergesetz
Vom 10. Januar 1996 (BGBl. Teil I 1996, S. 2353)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (Richtlinien-Umsetzungsgesetz - EURLUmsG) vom 09. Dezember 2004
BGBl. Teil I 2004, S. 3310, 3329

FördGG: Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz)

Vom 23. September 1993 (BGBl. Teil I 1993, S. 1654)

Zuletzt geändert durch:

Siebente Zuständigkeitsanpassungs-Verordnung

vom 29. Oktober 2001 BGBl. Teil I 2001, S. 2785, 2810

GewStG: Gewerbesteuergesetz

Vom 21. März 1991 (BGBl. Teil I 1991, S. 814)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002

(BGBl. I, 4167)

Zuletzt geändert durch:

Gesetz zu dem Dritten Zusatzprotokoll vom 4. Juni 2004 zum Abkommen vom 16. Juni 1959 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie verschiedener sonstiger Steuern und zur Regelung anderer Fragen auf steuerlichem Gebiete vom 15. Dezember 2004 BGBl. Teil II 2004, S. 1653, 1654

GewStR: Gewerbesteuer-Richtlinien 1998

Vom 21. Dezember 1998

(BStBl. Teil Sondernummer 2 1998, S. 91)

- InvZulG:** Investitionszulagengesetz 1999
Vom 11. Juni 2001 (BGBl. Teil I 2001, S. 2715)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz zur Neuregelung der präventiven Telekommunikations-
und Postüberwachung durch das Zollkriminalamt und zur Ände-
rung der Investitionszulagengesetze 2005 und 1999 (NTPG)
vom 21. Dezember 2004 BGBl. Teil I 2004, S. 3603, 3609
Neufassung durch Bekanntmachung vom 11. Oktober 2002
BGBl. Teil I 2002, S. 4034
und
Investitionszulagengesetz 2005
vom 17.03.2004 (BGBl. I, 438)
- Kirchensteuer-
gesetze und -DV
der Länder:** Exemplarisch Kirchensteuergesetz Nordrhein-Westfalen
Vom 22. April 1975 (GV. NW. 1975, S. 438)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz vom 06. März 2001 GV. NW. 2001, S. 103
und
Kirchensteuer-Durchführungsverordnung Nordrhein-Westfalen
Vom 27. Dezember 1962 (GV. NW 1963, S. 52)
- KStG:** Körperschaftsteuergesetz (ab VZ 2001)
Vom 22. April 1999 (BGBl. Teil I 1999, S. 817)
in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002
(BGBl. I, 4144)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz zur Änderung des Versicherungsaufsichtsgesetzes und
anderer Gesetze vom 15. Dezember 2004 BGBl. Teil I 2004, S.
3416, 3427

LStR: Lohnsteuer-Richtlinien 2005
Vom 11. Oktober 2001 (BStBl. Teil I Sondernummer 1/ 2001)
Geändert durch Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift zum Steuerabzug vom Arbeitslohn 2002 (Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2004 - LStÄR 2004) vom 08. Oktober 2003 BStBl. Teil I 2003, S. 456
Geändert durch Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Änderung der Lohnsteuer-Richtlinien 2004 (Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2005 - LStÄR 2005 -) vom 21. Oktober 2004 BStBl. Teil I 2004, S. 965

MineralölSt-DV: Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung

Vom 15. September 1993 (BGBl. Teil I 1993, S. 1602)

Zuletzt geändert durch:

Haushaltsbegleitgesetz 2005 (HBeglG 2005) vom 22. Dezember 2004 BGBl. Teil I 2004, S. 3702

OECD-MA: OECD Musterabkommen 2003 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
Stand: Januar 2003

OECD-MK: Musterkommentierung der OECD zum OECD-MA
Stand: 2004

Sammel Antrag-

datenträger VO: Sammelantrags-Datenträger-Verordnung

Vom 10. Mai 1995 (BGBl. Teil I 1995, S. 684)

- StromSt-DV:** Verordnung zur Durchführung des Stromsteuergesetzes
(Stromsteuer-Durchführungsverordnung)
Vom 31. Mai 2000 (BGBl. Teil I 2000, S. 794)
Geändert durch Vierte Verordnung zur Änderung von
Verbrauchssteuerverordnungen vom 20. Dezember 2001 BGBl.
Teil I 2001, S. 3901, 3910
Geändert durch Gesetz zur Fortentwicklung der ökologischen
Steuerreform vom 23. Dezember 2002 BGBl. Teil I 2002, S.
378, 2000 I S. 147
- UmwG:** Umwandlungsgesetz
Vom 28. Oktober 1994 (BGBl. Teil I 1994, S. 3210),
(BGBl. Teil I 1995, S. 428)
Zuletzt geändert durch:
Gesetz zur Anpassung von Verjährungsvorschriften an das Ge-
setz zur Modernisierung des Schuldrechts vom 09. Dezember
2004, BGBl. Teil I 2004, S. 3214
- UmwStG:** Umwandlungssteuergesetz
Neufassung durch Bekanntmachung der Neufassung des Um-
wandlungssteuergesetzes vom 15. Oktober 2002 BGBl. Teil I
2002, S. 4133
Geändert durch Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen
und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz -
StVergAbG) vom 16. Mai 2003 BGBl. Teil I 2003, S. 660, 662
- UN-MA:** UN-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermö-
gen
Stand: 2005
- UN-MK:** Musterkommentierung der UN zum UN-MA
Stand: 2005
- UStDV:** Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (2005)

Neufassung durch Bekanntmachung vom 21. Februar 2005
BGBI. Teil I 2005, S. 434

UStG:

Umsatzsteuergesetz (2005)

Neufassung durch Bekanntmachung vom 21. Februar 2005
BGBI. Teil I 2005, S. 386

UStR:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Vom 10. Dezember 1999 (BStBl Nummer Sondernummer 2
1999)

Umsatzsteuer-Richtlinien 2005

Vom 16. Dezember 2004 (BStBl Nummer Sondernummer 3/
2004)

VersStG:

Versicherungssteuergesetz

Vom 10. Januar 1996 (BGBI. Teil I 1996, S. 22)

Zuletzt geändert durch:

Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steuer-
änderungsgesetz 2003 - StÄndG 2003) vom 15. Dezember 2003
BGBI. Teil I 2003, S. 2645, 2670

ZerlG:

Zerlegungsgesetz

Vom 06. August 1998 (BGBI. Teil I 1998, S. 1998)

Zuletzt geändert durch:

Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steuer-
änderungsgesetz 2003 - StÄndG 2003) vom 15. Dezember 2003
BGBI. Teil I 2003, S. 2645, 2670

Zonenrand-

Gesetz zur Förderung des Zonenrandgebietes

fördG:

(Zonenrandförderungsgesetz)

Vom 05. August 1971 (BGBl. Teil I 1971, S. 1237)

Zuletzt geändert durch:

Wohnungsbauförderungsgesetz vom 06. Juni 1994 BGBl. Teil I
1994, S. 1184, berichtigt durch Bekanntmachung vom 19. Juli
1994

Rechtsprechungsverzeichnis

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>amtliche Quelle oder sonstige Fundstelle</u>
--------------	---------------------	---

RFH:

06.10.1925	II A 397/25	RFHE 17, 205
------------	-------------	--------------

04.03.1927	I 1/27	RFHE 20, 310; RStBl. 1927, 112
------------	--------	-----------------------------------

BFH:

13.05.1958	I B 49/58 U	BStBl. II 1958, 379
------------	-------------	---------------------

10.05.1961	IV 155/60 U	BStBl. III 1961, 317
------------	-------------	----------------------

30.05.1972	VIII R 111/69	BStBl. II 1972, 760
------------	---------------	---------------------

28.06.1972	I R 35/70	BStBl. II 1972, 785
------------	-----------	---------------------

30.10.1973	I R 50/71	BStBl. II 1974, 107
------------	-----------	---------------------

30.01.1974	I R 87/72	BStBl. II 1974, 327
------------	-----------	---------------------

09.10.1974	I R 128/73	BStBl. II 1975, 203
------------	------------	---------------------

23.03.1977	II R 68/70	BStBl. II 1977, 700
------------	------------	---------------------

12.04.1978	I R 136/77	BStBl. II 1978, 494
------------	------------	---------------------

07.03.1979	I R 145/76	BStBl. II 1979, 527
------------	------------	---------------------

30.1.1981	III R 116/79	BStBl. 1981 II, 560
-----------	--------------	---------------------

21.10.1981	I R 21/78	BStBl. II 1982, 241
------------	-----------	---------------------

17.03.1982	I R 189/79	BStBl. II 1982, 624
------------	------------	---------------------

13.07.1989	IV R 55/88	BStBl. II 1990, 23
------------	------------	--------------------

11.10.1989	I R 77/88	BStBl. II 1990, 166
------------	-----------	---------------------

18.12.1990	X R 82/89	BStBl. II 1991, 395
------------	-----------	---------------------

18.09.1991	XI R 34/90	BStBl. II 1992, 90
------------	------------	--------------------

03.02.1993	I R 80-81/91	BStBl. II 1993, 462
------------	--------------	---------------------

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>amtliche Quelle oder sonstige Fundstelle</u>
--------------	---------------------	---

sonstige Fundstellenoch BFH:

19.05.1993	I R 80/92	BStBl. II 1993, 655
28.07.1993	I R 15/93	BStBl. II 1994, 148
14.09.1994	I R 116/93	BStBl. II 1995, 238
30.10.1996	II R 12/92	BStBl. II 1997, 12
21.04.1999	I R 99/97	BStBl. II 1999, 694
09.11.1999	II R 107/97	BFH/NV 2000, 688
13.09.2000	X R 174/96	BStBl. II 2001, 734
19.11.2003	I R 3/02	BFH/NV 2004, 559
01.03.2004	X B 151/02	BFH/NV 2004, 951
14.07.2004	I R 106/03	BFH NV 2005, 154

FG:

Köln		
20.03.2002	10 K 5152/97	EFG 2002, 765
Münster		
06.11.2000	9K 6931/98K	EFG 2001, 234
München		
18.03.1975	II 43/72	EFG 1975, 489
Hessen		
22.04.1997	6K 3417/94	DStRE 98, 101
RheinlPfalz		
08.10.1982	6 K 422/80	EFG 83, 399
München		
02.05.1998	1K 764/96	DStRE 99,229
FG Bremen		
26.06.1997	395016 K5	EFG 98, 438.

<u>Datum</u>	<u>Aktenzeichen</u>	<u>amtliche Quelle oder sonstige Fundstelle</u>
--------------	---------------------	---

EuGH:

4.7.1985	168/84	UR 1985 S. 226
2.5.1996	C-231/94	UR 1996 S. 220
20.2.1997	C-260/95	HFR 1997 S. 434
17.7.1997	C-190/95	HFR 1998 S. 697
12.5.2005	C-452/03	http://europa.eu.int ¹⁴²

Corte Suprema di Cassazione:
(Italien)

07.03.2002	3367/3368	beide zitiert nach Michele Iavagnilio, Negri-Clementi, Toffoletto, Montironi & Soci, Milan, Italy, www.nctm.it ¹⁴³
25.05.2002	7682/02	

¹⁴² [http://europa.eu.int/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?lang=de&num=79949487C19030452&doc=T&ouvert=T&seance=ARRET&where=\(\)](http://europa.eu.int/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?lang=de&num=79949487C19030452&doc=T&ouvert=T&seance=ARRET&where=()), recherchiert am 30.06.2005

¹⁴³ s.a. Tax Notes International, 2004, 939

Verwaltungsanweisungen

Bundesminister der Finanzen:

Umwandlungssteuergesetz: Zweifels- und Auslegungsfragen vom 25.03.1998, IV B 7 - S 1978 - 21/98/IV B 2 - S 1909 - 33/98, BStBl I 1998, 268

Anwendungserlaß zur Abgabenordnung 1977 (AEAO) vom 15.07.1998, IV A 4 - S 0062 - 13/98, BStBl. I 1998, 630

Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebstätten international tätiger Unternehmen (Betriebstätten-Verwaltungsgrundsätze) vom 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076

Umsatzsteuer für Dienstleistungen auf Seeschiffen vom 12.3.2002, IV D 1 - S 7117 - 9/02, BStBl. 2002 I, 288

Deutsch-niederländisches Doppelbesteuerungsabkommen;
Verständigungsvereinbarung zur Besteuerung der Gewinne
von in den Niederlanden ansässigen Blumenhändlern mit Umsätzen in
Deutschland vom 11.10.2002, IV B 6 - S 1301 Ndl - 39/02, BStBl. I 2002, 957
sowie Anlage 1

Österreichischer Bundesminister für Finanzen:

Auslegungsfragen zum DBA Schweiz; Ergebnisprotokoll vom 10. Dezember 1999, öBMF vom 18.1.2000, Z 04 4282/3-IV/4/00, AÖF 2000/