

Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer bei inländischen Immobilieninvestitionen ausländischer Objektkapitalgesellschaften

I. Einleitung

Werden Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung inländischer Immobilien und bei deren Veräußerung durch eine ausländische Kapitalgesellschaft erzielt, stellt sich die Frage, in welchem Umfang diese Einkünfte beschränkt körperschaft- und möglicherweise auch gewerbsteuerpflichtig sind. In diesem Zusammenhang ist es für Zwecke der Körperschaftsteuer kaum relevant, ob die ausländische Kapitalgesellschaft im Inland eine Betriebsstätte bei und/oder im Zusammenhang mit der vermieteten Inlandsimmobilie unterhält. Denn die Mieteinnahmen aus im Inland belegenen Immobilien unterliegen in der Regel wegen § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG und die Veräußerungserlöse wegen § 49 Abs. 1 Nr. 2f) EStG in Deutschland der beschränkten Steuerpflicht. In gewerbsteuerlicher Hinsicht hat diese Frage indes erhebliche Bedeutung. Denn die Mieterträge der ausländischen Kapitalgesellschaft sind – anders als bei der Körperschaftsteuer¹ – zwar in gewerbsteuerlicher Hinsicht stets gewerblich. Sie sind jedoch nur dann und auch nur insoweit *gewerbsteuerbar*, als sie einer inländischen Betriebsstätte der Gesellschaft zugerechnet werden können.

II. Die Vermietung von Immobilien als gewerbliche Tätigkeit

1. Körperschaftsteuer

Die Vermietung von Immobilien stellt im Normalfall keine gewerbliche Tätigkeit dar, sondern ist steuerlich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Sie ist aber dann gewerblich, wenn sie durch eine andere Tätigkeit gewerblich infiziert ist oder von einer gewerblich geprägten oder einer kraft ihrer Rechtsform gewerblich tätigen Gesellschaft betrieben wird. Außerdem kann eine Vermietungstätigkeit dadurch gewerblich werden, dass bestimmte Zusatzleistungen erbracht werden, die eine unternehmerische Organisation benötigen, wie sie bei der Vermögensverwaltung durch Vermietung allein nicht erforderlich ist.²

Ist der Vermieter in Deutschland nicht unbeschränkt steuerpflichtig, ergeben sich indes Besonderheiten bei der einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen

¹ Siehe dazu noch näher unten, II. 2.

² Vgl. BFH v. 14.1. 2004 – X R 7/02, BFH/NV 2004, 945; FG Berlin v. 11. 4. 2005 – 9 K 4184/01, EFG 2005, 1689; FG Hamburg v. 23. 4. 1998 – III 189/95, juris.

Qualifikation der Einkünfte. Denn aufgrund ihres objektsteuerartigen Charakters gilt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht eine Art „erweiterte“³ isolierende Betrachtungsweise. Die Zuordnung bestimmter Einkünfte zu einer der in § 49 EStG genannten Einkunftsarten richtet sich nach dem objektiven Erscheinungsbild der jeweiligen im Inland verwirklichten und aus dem Inland bezogenen Einkünfte. Das gilt auch für solche Einkunftsarten, die normalerweise zueinander im Verhältnis der Subsidiarität stehen. Die betreffenden Einkünfte sind dann nicht Teil einer im Inland anderweitig verwirklichten steuerlich vorrangigen Tätigkeit.⁴ Dies hat z. B. zur Folge, dass ein im Ausland ansässiger Grundstückshändler, der inländische Immobilien vermietet und verkauft, nicht notwendigerweise gewerbliche Vermietungseinkünfte erzielt. Wäre dies anders und würde der Grundstückshandel die Vermietungstätigkeit zwangsläufig „infizieren“, hätte dies zur Folge, dass Deutschland diese Einkünfte nur dann besteuern könnte, wenn sie einem ständigen Vertreter oder einer Betriebsstätte zugeordnet werden könnten.⁵

Isoliert betrachtet ist die Vermietungstätigkeit Vermögensverwaltung. Die Einkünfte sind solche aus VuV und in Deutschland steuerbar nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG,⁶ während die Einkünfte (Veräußerungsgewinne) aus dem gewerblichen Grundstückshandel auch ohne Zurechnung zu einem ständigen Vertreter oder einer Betriebsstätte in Deutschland gewerbliche Einkünfte sind, vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) Satz 1 EStG.⁷

Eine andere Beurteilung gilt auch nicht hinsichtlich der Einkünftequalifikation von Kapitalgesellschaften mit Sitz im Ausland. Die Fiktion der Gewerblichkeit nach § 8 Abs. 2 KStG erfasst ausdrücklich nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, so dass die Vermietungstätigkeit nicht bereits wegen der Rechtsform der ausländischen Kapitalgesellschaft als gewerblich zu beurteilen ist. Wegen der isolierenden Betrachtungsweise ist die Vermietungstätigkeit auch dann nicht notwendigerweise gewerblich, wenn die ausländische Kapitalgesellschaft zusätzlich die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshändlers erfüllt.⁸ Im Übrigen ist es für die Qualifizierung der Einkünfte einer ausländischen Kapitalgesellschaft aus der Veräußerung von Immobilien unerheblich, ob die Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels vorliegen. Denn nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 f) Satz 2 EStG gilt bereits die Veräußerung einer einzigen inlän-

³ „Erweitert“ deshalb, weil sie über den Anwendungsbereich des § 49 Abs. 2 EStG hinausgeht.

⁴ Vgl. BFH v. 28. 1. 2004 – I R. 73/02, BStBl. II 2005, 550.

⁵ Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG.

⁶ Diese sind gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln, vgl. *Schnitzer/Fischer*, DB 2007, 598 (599).

⁷ Vgl. zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns in diesen Fällen BFH v. 22. 8. 2006 – I R. 6/06, BFH/NV 2007, 127. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind bei der Ermittlung der Einkünfte aus VuV eventuell vorgenommene Abschreibungen von den Anschaffungskosten abzuziehen, vgl. auch BMF-Schreiben v. 15. 12. 1994, IV B 4 – S 2300–18/94, BStBl. I 1994, 883; *Heinicke*, in: *Schmidt*, EStG, 26. Aufl. 2007, § 49 Rn. 38.

⁸ Eine „Infizierung“ der Vermietungstätigkeit durch einen gewerblichen Grundstückshandel kommt allenfalls dann in Betracht, wenn und soweit beide Tätigkeiten einer inländischen Betriebsstätte oder einem inländischen ständigen Vertreter zuzuordnen sind.

dischen Immobilie durch eine ausländische Kapitalgesellschaft als beschränkt steuerpflichtige gewerbliche Tätigkeit, auch wenn die Gesellschaft über keine Betriebsstätte im Inland verfügt.

2. Gewerbesteuer

Die Tätigkeit von Kapitalgesellschaften ist wegen § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG in gewerbesteuerlicher Hinsicht in vollem Umfang als Gewerbebetrieb anzusehen. Die Vorschrift wird so verstanden, dass sämtliche Tätigkeiten der Kapitalgesellschaften kraft gesetzlicher Fiktion den Betrieb eines Gewerbes darstellen. Dies gilt auch für ausländische Kapitalgesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft entsprechen.⁹ Somit ist auch die Vermietung oder Verpachtung eines Objekts durch eine inländische oder ausländische Kapitalgesellschaft grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. GewStG. Dies kann dazu führen, dass dieselbe Tätigkeit einer ausländischen Kapitalgesellschaft für Körperschaftsteuerzwecke als „vermögensverwaltend“ und für Zwecke des Gewerbesteuerrechts als „gewerblich“ zu beurteilen ist. Die jeweiligen Einkünfte bzw. der Gewerbeertrag sind dann nach unterschiedlichen Methoden zu ermitteln.

a) Inländische Betriebsstätte wegen Betriebsätteneigenschaft des Mietobjekts

Ist die Vermietungstätigkeit aus Sicht des Gewerbesteuerrechts gewerblich, so unterliegen Einkünfte hieraus jedoch nicht notwendigerweise der Gewerbesteuer. Der Gewerbesteuer unterliegt zwar jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb aber nur, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG.¹⁰ Voraussetzung für die Gewerbesteuerbarkeit einer in Deutschland ausgeübten gewerblichen Tätigkeit ist daher stets, dass der Gewerbetreibende im Inland eine Betriebsstätte unterhält, der die gewerbliche Tätigkeit zugerechnet werden kann.

Im Gewerbesteuerrecht wird auf die allgemeine Betriebsstättendefinition in § 12 AO zurückgegriffen, weil das GewStG selbst keine eigene Definition der Betriebsstätte enthält.¹¹ Eine Betriebsstätte ist danach jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, vgl. § 12 Satz 1 AO. Die Rechtsprechung fordert außerdem als zusätzliches, ungeschriebenes Merkmal, dass der Unternehmer nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die feste Einrichtung hat.¹²

⁹ Vgl. RFH v. 27. 5. 1941 – I 112/41, RStBl. 1941, 393; BFH v. 28. 7. 1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77; so auch *Güroff*, in: *Glanegger/Güroff*, GewStG, 6. Aufl. 2006, § 2 R.n. 185; GewStR Abschn. 13 Abs. 2 Satz 1.

¹⁰ Anders als für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG reicht es also in gewerbesteuerlicher Hinsicht nicht aus, wenn Einkünfte einem ständigen Vertreter zugerechnet werden können.

¹¹ Vgl. BFH v. 12. 2. 2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602.

¹² Vgl. BFH v. 13. 6. 2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334; v. 11. 10. 1989 – I R 77/88, BStBl. II 1990, 166; vgl. auch GewStR Abschn. 22 Abs. 1 Satz 6.

aa) Die Rechtsprechung des BFH zur Betriebsstätteneigenschaft des Vermietungsobjekts

Verfügt der Vermieter in Deutschland über keine anderen festen Einrichtungen als die vermieteten Grundstücke und Gebäude, stellt sich die Frage, ob es sich bei den vermieteten Immobilien selbst um seine Betriebsstätten handeln könnte. Dies wird, wenn überhaupt, nur selten der Fall sein. Dies ergibt sich aus zahlreichen Entscheidungen des BFH, von denen die wichtigsten und aussagekräftigsten in diesem Abschnitt dargestellt werden.

(1) Verpachtung einer Betriebsanlage (BFH, Beschluss vom 30. 8. 1960 und vom 18. 3. 1965)

Die grundlegende Entscheidung zu dieser Problematik erging bereits im Jahre 1960.¹³ Eine GmbH verpachtete verschiedene Fabrikanlagen, die zum Teil stillgelegt waren. Die Entscheidung betraf die gewerbsteuerliche Zerlegung des Gewerbeertrags der GmbH. Der BFH zitiert in der Entscheidung im Wesentlichen eine Stellungnahme des Bundesfinanzministers, der er sich uneingeschränkt anschließt. Der Bundesfinanzminister und ihm folgend der BFH kommen zu dem Schluss, dass die GmbH wegen § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG a. F.¹⁴ durch ihre Verpachtungstätigkeit gewerblich i. S. d. Gewerbesteuerrechts tätig sei. Für die Frage, ob die Kapitalgesellschaft im Pachtobjekt eine Betriebsstätte unterhielt, soll es darauf ankommen, ob sie dort noch selbst betriebliche Handlungen vornehme. Voraussetzung einer Betriebsstätte sei, dass es sich um eine feste örtliche Anlage handele, in der sich dauernd Tätigkeiten, wenn auch bloß Hilfstätigkeiten oder andere unwesentliche Tätigkeiten, vollziehen, die dem Gewerbebetrieb unmittelbar dienen. In der Entscheidung wird auf die Rechtsprechung des früheren Preußischen Oberverwaltungsgerichts Bezug genommen, welches für Betriebsstätten des Gewerbesteuerrechts den Begriff des „umgehenden Betriebs“ entwickelt hatte. Weiter führt der BFH aus, die Ausübung einer lediglich gelegentlichen oder einer von vornherein als vorübergehend gedachten Tätigkeit begründe keine Betriebsstätte. Mit der Verpachtung einer Betriebsanlage werde zwar in der Regel eine laufende Verwaltungsarbeit verbunden sein, die in der Ausübung regelmäßiger Kontrollen der verpachteten Vermögensanlagen bestehe. Diese Tätigkeit werde aber in der Betriebsstätte des Verwaltungssitzes bzw. von ihr aus vorgenommen. Das Pachtverhältnis selbst erfordere keine wiederholten betrieblichen Handlungen am Ort der verpachteten Betriebsanlage. Um eine zusätzliche auswärtige Betriebsstätte des Verpächters am Ort des Verpachtungsobjektes annehmen zu können, müsse vielmehr eine „besondere“ Tätigkeit hinzukommen, z. B. die Pflege und Unterhaltung der Betriebsanlage durch eigenes oder beauftragtes Personal, das in der verpachteten Betriebsanlage beschäftigt werde.^{14a} Es müsse sich dabei um eine Tätigkeit handeln, die die Durchführung der Verpachtung als „eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr“ erscheinen lasse. Das könne nur dann angenommen werden, wenn die Verpächterin die Erhaltung, Erneuerung oder Erweiterung der Betriebseinrichtungen übernommen habe.

¹³ BFH v. 30. 8. 1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468.

¹⁴ Diese Vorschrift entspricht § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG in der heutigen Fassung.

^{14a} Siehe zu der Definition des eigenen oder beauftragten Personals unten II. 2. a) bb) (4).

Neben die allgemeine Verpachtungstätigkeit muss nach den Ausführungen in dieser Entscheidung somit eine Tätigkeit des Verpächters treten, die durch eigenes oder beauftragtes Personal in der verpachteten Betriebsanlage durchgeführt wird. Wesentliche Voraussetzung ist, dass die Tätigkeit in der Anlage selbst durchgeführt wird und nicht wie die übliche Verpachtungstätigkeit an einem anderen Ort. Erforderlich ist die physische Präsenz des Personals in der Einrichtung. Des Weiteren muss die Tätigkeit „besonders“ sein. Als „besonders“ wird die Pflege und Unterhaltung der Betriebsanlage genannt. Allerdings handelt es sich dabei nur um Beispiele. Der Bundesfinanzminister und ihm folgend der BFH stellen vielmehr fest, dass es sich grundsätzlich um eine Tätigkeit handeln müsse, die die Durchführung der Verpachtung als eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erscheinen lasse. Diese Ausführungen erwecken den Eindruck, dass es sich bei der besonderen Tätigkeit um eine originär gewerbliche Tätigkeit handeln müsse, also eine Tätigkeit, die unabhängig von der Rechtsform der Verpächterin als gewerblich erscheint.

Allerdings heißt es in den in der Entscheidung wiedergegebenen Ausführungen des Bundesfinanzministers weiter, dass die Beschäftigung von Personal zur Wartung und Pflege der Betriebsanlagen zwar ihrem wirtschaftlichen Inhalt nach einen Teil der Vermögensverwaltung darstelle, da sie der Erhaltung des Vermögens diene. Da aber bei einer Kapitalgesellschaft nach § 2 Abs. 2 GewStG die Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gelte, sei damit auch die reine Vermögensverwaltung eine gewerbliche Tätigkeit. Die Vermögensverwaltung erfolge in der Hauptsache vom Ort des Verwaltungssitzes aus; würden aber auch am Ort der stillgelegten Betriebstätte „regelmäßig Arbeiten im Rahmen einer Vermögensverwaltung“ vollzogen, so sei auch hier eine Betriebstätte gegeben. Auch die Hilfs- und Nebenarbeiten „dieser gewerblichen Vermögensverwaltung“ dienten unmittelbar dem als Gewerbe geltenden Betrieb der Kapitalgesellschaft.

Nach diesen Ausführungen kann damit grundsätzlich durch jede am Pachtort durchgeführte Tätigkeit eine Betriebstätte begründet werden, wenn auch die vermögensverwaltende Tätigkeit (z. B. durch Fiktion wie bei einer Kapitalgesellschaft der Fall) als gewerblich gilt und dort durch eigenes oder beauftragtes Personal durchgeführt wird. Eine originär gewerbliche Tätigkeit ist dagegen nicht erforderlich.

In dem BFH-Beschluss vom 18. 3. 1965¹⁵ ging es abermals um die Frage, ob ein verpachteter Betrieb eine Betriebstätte des Verpächters darstellen könne. Der BFH nimmt zunächst eine Negativabgrenzung vor und führt aus, dass die sich für den Verpächter aus der Verpachtung im Allgemeinen ergebenden Handlungen, wie die regelmäßige Kontrolle der verpachteten Anlage und die Einziehung des Pachtzinses – auch wenn diese am Pachtort erfolgten –, keine betrieblichen Handlungen des Verpächters am Ort der verpachteten Betriebsanlage seien. Diese Handlungen rechtfertigten nicht für sich betrachtet die Feststellung eines „umgehenden Betriebs“. Sie seien vielmehr nur die rechtliche und vertragliche Folge der vom Verpächter bereits durchgeführten Verpachtung. Nur solche Tätig-

¹⁵ BFH v. 18. 3. 1965 – IV B 411/62 U, BStBl. III 1965, 324.

keiten des Verpächters, die der Durchführung der Verpachtung – d. h. der Gebrauchsüberlassung selbst – dienen und damit Handlungen zur Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr seien, könnten zur Annahme einer Betriebstätte des Verpächters führen.

Der BFH geht in dieser Entscheidung davon aus, dass Tätigkeiten, die der Durchführung der Verpachtung als solcher dienen und in der verpachteten Anlage selbst vorgenommen werden, eine Betriebstätte des Verpächters vor Ort begründen können. Er ist der Auffassung, dass Tätigkeiten, die der Gebrauchsüberlassung selbst dienen, Handlungen zur Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr sind. Als Beispiel für eine Tätigkeit, die eine Betriebstätte begründen kann, nennt der BFH wiederum den Fall, dass der Verpächter zur Pflege und Instandhaltung der verpachteten Betriebsanlage eigenes oder beauftragtes Personal in der Anlage selbst einsetzt.

(2) *Gaststättenverpachtung durch eine Brauerei (BFH, Urteil vom 10. 2. 1988)*

Die Entscheidung vom 10. 2. 1988¹⁶ betraf die Betriebstätteneigenschaft von Gaststätten, die durch eine Brauerei verpachtet wurden. Die Brauerei wollte Sonderabschreibungen nach dem Zonenrandförderungsgesetz für Investitionen in ihre verpachteten Gaststätten vornehmen.¹⁷ Voraussetzung war hierfür, dass es sich bei den Gaststätten um ihre Betriebstätten handelte. Der BFH stellt auch in dieser Entscheidung fest, dass allein der Besitz von Grundstücken oder Gebäuden dafür nicht ausreiche. Hinzu kommen müsse, dass am Ort der Gaststätte eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werde. Insbesondere genügten die üblichen mit der Pachtzinsvereinnahmung und der Erhaltung der Pachtobjekte verbundenen Verwaltungsarbeiten für die Annahme einer Betriebstätte am Ort des Pachtobjekts nicht, da sie von der Betriebstätte des Verwaltungssitzes aus durch die Verpächterseite vorgenommen würden. Gleiches gelte, soweit sich der Verpächter ein Recht zum Betreten der Pachträume zur Prüfung von Geschäftsvorfällen oder sogar eine Kontrolle des gesamten Betriebsablaufs vorbehalten habe. Selbst der Einsatz eigener Mitarbeiter des Verpächters im Pachtobjekt – etwa bei der Organisation von Veranstaltungen in den verpachteten Gaststätten – begründe dort „mangels Dauerhaftigkeit des Personaleinsatzes und mangels rechtlich gesicherter räumlicher Verfügungsgewalt keine eigene Betriebstätte“.

Im Wesentlichen wiederholt der BFH Ausführungen aus früheren Entscheidungen. Er macht deutlich, dass selbst der Einsatz eigener Mitarbeiter des Verpächters am Ort des Pachtobjekts keine Betriebstätte begründen könne, wenn der Einsatz nicht dauerhaft sei und keine rechtlich gesicherte räumliche Verfügungsmacht des Verpächters bestehe. Danach scheinen der dauerhafte Einsatz der Mitarbeiter sowie die rechtlich gesicherte räumliche Verfügungsmacht die einzigen Voraussetzungen zu sein, damit eine Tätigkeit der Mitarbeiter des Verpächters in den verpachteten Räumen eine Betriebstätte begründet.

¹⁶ BFH v. 10. 2. 1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653.

¹⁷ Das Urteil erging also nicht zur Gewerbesteuer.

(3) *Tankstellenverpachtung durch eine Mineralölfirma (BFH, Urteile vom 30. 6. 2005 und vom 13. 6. 2006)*

Die Entscheidungen vom 30. 6. 2005¹⁸ und vom 13. 6. 2006¹⁹ betreffen die Frage, ob der Verpächter einer Tankstellenanlage am Ort der Tankstelle über eine Betriebstätte verfügt. Die Annahme einer Betriebstätte wäre für den Verpächter positiv gewesen, da er dann Sonderabschreibungen hätte vornehmen bzw. Investitionszulagen hätte in Anspruch nehmen können. Auch in diesen Entscheidungen ist der BFH der Ansicht, die verpachtete Anlage sei keine Betriebstätte des Verpächters. Dieser habe durch die Verpachtung die Verfügungsgewalt über die Anlage verloren. Der Verpächter könne allenfalls dann eine eigene Betriebstätte im Pachtobjekt unterhalten, wenn er zur Pflege und Instandhaltung der verpachteten Betriebsanlage eigenes oder beauftragtes Personal vor Ort beschäftige oder wenn ihm die gewerbliche Tätigkeit des Pächters zuzurechnen sei. Eine Betriebstätte im Pachtobjekt könne dann vorliegen, wenn der Verpächter im Rahmen der Betriebsverpachtung eine eigenbetriebliche Tätigkeit entfalte, zu der u. a. die Wartung und Pflege der verpachteten Anlagen gehören könne. Jedoch liege unter diesem Gesichtspunkt eine Betriebstätte des Verpächters nur dann vor, wenn die ihm zuzurechnenden Tätigkeiten eine gewisse Nachhaltigkeit aufwiesen und über punktuelle und einzelfallbezogene Maßnahmen hinausgingen. Dasselbe gelte im Hinblick auf sonstige vom Verpächter ausgeübte oder ihm zuzuordnende Überwachungs- und Assistentztätigkeiten.

bb) Schlussfolgerung für die Voraussetzungen der Betriebstätteneigenschaft

Die dargestellte Rechtsprechung des BFH bestätigt, dass die gewerbliche Vermietung grundsätzlich keine Betriebstätte im vermieteten Objekt begründet.²⁰ Diese Sichtweise stimmt auch mit der herrschenden Meinung in der Literatur überein.²¹ Die Voraussetzungen, unter denen im Ausnahmefall gleichwohl eine Betriebstätteneigenschaft des Vermietungsobjektes bejaht werden kann, lassen sich aus der dargestellten Rechtsprechung zur Betriebstättenbegründung bei Vermietung und Verpachtung herleiten.

(1) Eigene unternehmerische Tätigkeit des Vermieters im Mietobjekt

Einige der häufig zu findenden Ausführungen des BFH stiften Verwirrung. So formuliert der BFH, es müsse ein eigener Gewerbebetrieb des Verpächters in dem

¹⁸ BFH v. 30. 6. 2005 – III R 47/03, BStBl. II 2006, 84.

¹⁹ BFH v. 13. 6. 2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334.

²⁰ Diese Auffassung wird auch durch zahlreiche weitere Entscheidungen bestätigt, vgl. RFH v. 27. 5. 1941 – I 112/41, RStBl. 1941, 393; BFH v. 28. 10. 1977 – III R 77/75, BStBl. II 1978, 116; v. 12. 4. 1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494; v. 6. 7. 1978 – IV R 24/73, BStBl. II 1979, 18; v. 19. 3. 1981 – IV R 49/77, BStBl. II 1981, 538; v. 10. 3. 1982 – I R 1/79, BStBl. II 1982, 562; FG München v. 24. 9. 1990 – 13 K 13707/85, EFG 1991, 328; v. 8. 12. 2005 – 14 K 2984//03, juris; FG Rheinland-Pfalz v. 21. 5. 2003 – 3 K 3012/01, EFG 2003, 1329.

²¹ Vgl. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Stand: Juli 2007, § 12 R.n. 18; Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO, Stand: März 2004, § 12 R.n. 11; Kruse, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Stand: Mai 2007, § 12 R.n. 15; Gersch, in: Klein, AO, 9. Aufl. 2006, § 12 R.n. 8; Frotscher, in: Schwarz, AO, Stand: Juni 2007, § 12 R.n. 20; Buciek, in: Beermann/Gosch, AO/FGO, Stand: Juni 2007, § 12 R.n. 22.

betroffenen Objekt „umgehen“²² bzw. der Verpächter müsse dort einer „eigenen gewerblichen Tätigkeit nachgehen“, ein Gebäude oder Gebäudeteil begründe dagegen keine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen, wenn dieser das Gebäude durch Vermietung oder Verpachtung an einen Fremden nutze.²³ Dies erweckt den Eindruck, die Betriebsstatteneigenschaft würde möglicherweise deshalb verneint, weil es sich bei der Vermietung/Verpachtung als solcher um keine originär gewerbliche Tätigkeit handelt, sondern vielmehr um eine Tätigkeit, die üblicherweise der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist.

Allerdings betont der BFH auch regelmäßig, dass eine Betriebsstätte des Verpächters dann im Pachtobjekt begründet werde, wenn dieser zur Pflege und Instandhaltung des Objekts vor Ort eigenes oder beauftragtes Personal einsetze. Der bloße Personaleinsatz im Objekt soll auch dann zu einer Betriebsstätte einer kraft Rechtsform gewerblichen Kapitalgesellschaft führen, wenn sich die Tätigkeit im Objekt originär als Vermögensverwaltung darstellt.²⁴ Dem BFH kommt es also darauf an, ob der Verpächter in dem Objekt eine Tätigkeit entfaltet, die seinem Gewerbebetrieb zuzurechnen ist. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn der gewerbliche Vermieter die Vermietungstätigkeit (also eine Tätigkeit, die der Durchführung der Gebrauchsüberlassung dient) zumindest teilweise in dem Vermietungsobjekt selbst durchführt.²⁵

Am Ort des Mietobjekts wird also grundsätzlich deshalb keine Betriebsstätte des Vermieters begründet, weil dieser die eigentliche Durchführung der Vermietung im Regelfall nicht in dem Objekt selbst ausübt. Die Betriebsstätte bei gewerblicher Vermietung wird sich daher im Regelfall an dem Ort der Geschäftsleitung befinden.²⁶ In den Fällen, die der BFH zu entscheiden hatte, fehlte es schlicht an der Entfaltung einer Tätigkeit durch den gewerblichen Verpächter in dem Objekt selbst. Die unternehmerische Aktivität ging in diesen Fällen vielmehr allein von dem Pächter aus und war dem Verpächter auch nicht als eigene zuzurechnen. Erfüllt der Pächter im Interesse des Verpächters Aufgaben, die über die allgemeinen Pächterpflichten hinausgehen, so kann es sich bei dem Pächter im Einzelfall um einen ständigen Vertreter i. S. v. § 13 AO handeln, eine Betriebsstätte des Verpächters wird durch die betriebliche Tätigkeit des Pächters in diesen Fällen aber nicht begründet.²⁷

So lassen sich auch die Aussagen des BFH erklären, der offensichtlich meint, dass der Verpächter wie der Pächter im Objekt eine Tätigkeit entfalten müsse, die seinem Gewerbe zuzurechnen ist. So erklärt sich auch die Annahme der Finanzverwaltung in den Gewerbesteuerrichtlinien, Ferienwohnungen würden dann eine Betriebsstätte darstellen, wenn ihre Vermietung als gewerbliche Tätigkeit an-

²² Vgl. BFH v. 30. 8. 1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468 und v. 18. 3. 1965 – IV B 411/62 U, BStBl. III 1965, 324.

²³ Vgl. BFH v. 19. 3. 1981 – IV R 49/77, BStBl. II 1981, 538; v. 10. 3. 1982 – I R 1/79, BStBl. II 1982, 562.

²⁴ Vgl. BFH v. 30. 8. 1960 – I B 148/59 U, BStBl. III 1960, 468; s. dazu oben II. 2. a) aa) (1).

²⁵ Vgl. auch *Birk*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO (Fn. 21), § 12 Rn. 18; *Kruse*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO (Fn. 21), § 12 Rn. 15.

²⁶ Vgl. auch FG München v. 24. 9. 1990 – 13 K 13707/85, EFG 1991, 328.

²⁷ BFH v. 12. 4. 1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494 (sog. Hotelpächter-Urteil).

zusehen sei.²⁸ Die Entscheidungen zur Betriebstätteneigenschaft von Ferienwohnungen ergingen häufig zu der Frage, ob der Vermieter Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen konnte. Dies scheiterte meist bereits daran, dass die Vermietung keine gewerbliche Tätigkeit darstellte. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Vermietung einer Ferienwohnung nur dann gewerblich, wenn vom Vermieter bestimmte, ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbracht werden oder wenn wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse – einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb (Fremdenpension, Hotel) vergleichbare – unternehmerische Organisation erforderlich ist.²⁹ Führt der Vermieter Zusatzleistungen aus oder findet ein mit einem Hotel oder einer Pension vergleichbarer Betrieb statt, so liegt eine Betriebstätte des Vermieters am Ort der Ferienwohnung selbst vor, da eine Tätigkeit des Vermieters in dem Objekt stattfindet.

Wesentliches Merkmal der Betriebstättenbegründung ist deshalb nach der Rechtsprechung des BFH, dass eine eigene *Aktivität* des Unternehmers an dem fraglichen Ort stattfindet. Bei dieser Betrachtungsweise besteht auch kein Widerspruch zu den Entscheidungen, in denen z. B. eine Pipeline als Betriebstätte angesehen wurde.³⁰ Denn in einer Pipeline – genau wie in einem Automaten – findet eine Aktivität statt, auch wenn diese elektronisch oder mechanisch gesteuert wird. Bei einer gewerblichen Verpachtung finden im Objekt selbst dagegen in der Regel kaum oder nur gelegentlich Aktivitäten des Verpächters statt.³¹ Solange es sich nicht um eine vollautomatische Anlage handelt, muss in der Geschäftseinrichtung daher grundsätzlich Personal tätig sein, damit eine Betriebstätte begründet wird.³²

Gilt die Vermietungstätigkeit als gewerblich, müssten nach diesen Grundsätzen bereits geringfügige Tätigkeiten, die in den vermieteten Objekten durchgeführt werden und der Durchführung der Vermietung dienen, eine Betriebstätteneigenschaft dieser Objekte begründen können. Dabei kann es sich sowohl um Tätigkeiten handeln, wie sie bei normalen Mietverhältnissen häufig geschuldet werden, als auch um Zusatzleistungen, die über die normale Vermietungstätigkeit

²⁸ Vgl. GewStR Abschn. 22 Abs. 1 Satz 15.

²⁹ Vgl. BFH v. 14. 1. 2004 – X R 7/02, BFH/NV 2004, 945; v. 14. 7. 2004 – IX R 69/02, BFH/NV 2004, 1640.

³⁰ Vgl. BFH v. 30. 10. 1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12. Dagegen ist *Wassermeyer*, in: Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, 589 (593), der Auffassung, dass ein Widerspruch zwischen der Rechtsprechung zur Betriebstätteneigenschaft von Pipelines und von vermieteten Objekten bestehe, da in beiden Fällen keine betriebliche Tätigkeit in der betroffenen Einrichtung stattfindet. In der Entscheidung zur Betriebstätteneigenschaft einer Pipeline stellte der BFH jedoch u. a. ausdrücklich darauf ab, dass die gewerbliche Tätigkeit (der Öltransport) in der Pipeline selbst stattfand: „Benutzung zu unternehmerischen Zwecken bedeutet ein unternehmensbezogenes Tätigwerden in, an oder mit der Geschäftseinrichtung. Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Denn der Transport von Rohöl durch die Pipeline stellt in diesem Sinne ein unternehmensbezogenes, nämlich dem Unternehmenszweck (Öltransport) der Klägerin dienendes Tätigwerden dar.“

³¹ Eine Ausnahme gilt dann, wenn der Verpächter vertraglich verpflichtet ist, in dem Objekt gegenüber dem Pächter bestimmte Leistungen (z. B. Hausmeister- und Putzservice) zu erbringen; dazu noch sogleich.

³² Vgl. auch FG Rheinland-Pfalz v. 21. 5. 2003 – 3 K 3012/01, EFG 2003, 1329.

hinausgehen. Der Umstand, dass der BFH häufig die Pflege und Instandhaltung des vermieteten Objekts als Tätigkeit nennt, die eine Betriebstätte begründen kann, ist beispielhaft und nicht als abschließende Aufzählung zu verstehen.

(2) *Dauerhaftigkeit bzw. Nachhaltigkeit der unternehmerischen Tätigkeit des Vermieters im Mietobjekt*

Eine Betriebstätte des Vermieters im Mietobjekt ist durch den BFH für den Fall verneint worden, dass dort kein dauerhafter Einsatz von Personal des Vermieters vorliegt. Die Tätigkeit muss vielmehr mit einer gewissen Nachhaltigkeit im Objekt betrieben werden.³³ Im vermieteten Objekt wird daher keine Betriebstätte begründet, wenn der Vermieter dort nur in unregelmäßigen Abständen oder nur gelegentlich bei Bedarf tätig ist.

(3) *Verfügungsgewalt des Vermieters/Verpächters*

Als weitere Voraussetzung der Betriebstättenbegründung verlangt der BFH, dass eine rechtlich gesicherte, räumliche Verfügungsgewalt des Vermieters vorliegen müsse.³⁴ Dies entspricht der allgemeinen Rechtsprechung, nach der der Gewerbetreibende über die Einrichtung nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht haben muss, damit eine Betriebstätte begründet wird.³⁵ Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Gewerbetreibende (vorliegend die ausländische Objektkapitalgesellschaft) selbst eine Rechtsposition innehat, die ihm nicht ohne weiteres entzogen und die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann. Diese Rechtsposition muss weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein. Es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen folgt, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestellt wird.³⁶ Zwar begründet die bloße Möglichkeit zur Mitbenutzung von Einrichtungen eines Dritten keine ausreichende Verfügungsmacht über diese Einrichtungen.³⁷ Anders soll der Fall jedoch nach der Rechtsprechung zu beurteilen sein, wenn ein Unternehmen eine solche Einrichtung regelmäßig für eigene betriebliche Handlungen nutzt. In diesem Fall kann das nutzende Unternehmen dort selbst dann eine Betriebstätte besitzen, wenn es keine rechtlich abgesicherte, sondern nur eine tatsächliche dauerhafte Mitbenutzungsmöglichkeit hat. Dasselbe soll erst recht dann gelten, wenn die Mitbenutzung der Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen gegenüber dem Eigentümer der Räume dient.³⁸

³³ Vgl. BFH v. 10. 2. 1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653; v. 13. 6. 2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334; FG Rheinland-Pfalz v. 21. 5. 2003 – 3 K 3012/01, EFG 2003, 1329; *Birk*, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO (Fn. 21), § 12 R.n. 18.

³⁴ BFH v. 10. 2. 1988 – VIII R 159/84, BStBl. II 1988, 653.

³⁵ BFH v. 14. 7. 2004 – I R BFH/NV 2005, 154; v. 3. 2. 1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462; FG Hamburg v. 28. 10. 2003 – VI 216/01, EFG 2004, 582.

³⁶ BFH v. 3. 2. 1992 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462; v. 14. 7. 2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154.

³⁷ BFH v. 18. 3. 1976 – IV R 168/72, BStBl. II 1976, 365; v. 16. 5. 1990 – I R 113/87, BStBl. II 1990, 983.

³⁸ Vgl. BFH v. 14. 7. 2004 – I R 106/03, BFH/NV 2005, 154.

Grundsätzlich wird sich der Vermieter der Verfügungsbefugnis über das vermietete Objekt begeben haben.³⁹ Von einer tatsächlichen Verfügungsgewalt wird man auch dann nicht sprechen können, wenn der Vermieter lediglich in bestimmten Fällen (z. B. für Kontrollbesuche) das Recht hat, die vermietete Sache für kurze Zeit zu betreten. Anders ist die Sache aber in den Fällen zu beurteilen, in denen er gegenüber dem Mieter – sei es aus dem Mietvertrag oder aus einem gesonderten Vertragsverhältnis – verpflichtet ist, in dem Mietobjekt regelmäßig tätig zu werden. Es dürfte dann zur Begründung der Verfügungsgewalt ausreichend sein, wenn dem Vermieter gewisse Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, von denen aus oder in denen die Tätigkeit durchgeführt wird.⁴⁰

Auf die Größe der Betriebstätte bzw. die Bedeutung der dort ausgeübten Tätigkeit kommt es grundsätzlich nicht an. Auch unwesentliche Nebentätigkeiten, die in einer festen Einrichtung ausgeführt werden, können zu einer Betriebstätte führen. So können nach einem Urteil des Hessischen Finanzgerichts Räumlichkeiten für Geräteaufbewahrung, die an den Einsatzorten eines Gebäudereinigungsunternehmens diesem auf längere Zeit zur Verfügung gestellt wurden, Betriebstätten des Reinigungsunternehmens sein.⁴¹ Nach einer Entscheidung des BFH kann auch die Unterstellung von Handwerkszeug eines Gewerbetreibenden (Auftragnehmers) in den Räumlichkeiten eines fremden Gewerbebetriebs (dem des Auftraggebers) an dazu bestimmten Stellen bzw. in dafür vorgesehenen Spinden die Voraussetzungen einer Betriebstätte erfüllen, wenn dem betreffenden Auftragnehmer über diese Einrichtungen die Verfügungsmacht eingeräumt ist.⁴²

Bei diesen Voraussetzungen, die sich aus der Rechtsprechung zur Betriebstäteneigenschaft von vermieteten Objekten herleiten lassen, handelt es sich nicht um Sonderanforderungen, sondern bei näherer Betrachtung vielmehr nur um die üblichen Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit von einer Betriebstätte ausgegangen werden kann. Das vermietete/verpachtete Grundstück als eine feste Einrichtung wird dann zur Betriebstätte, wenn dort nachhaltig eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt wird. Zu der Durchführung dieser Tätigkeit gehören (eventuell auch durch das Mietverhältnis geschuldete) Leistungen vor Ort. Wird diese Tätigkeit mit einer gewissen Dauerhaftigkeit und Regelmäßigkeit in dem vermieteten Objekt ausgeübt, liegen die üblichen Anforderungen an eine Betriebstätte vor. Anders verhielte es sich allerdings, wenn es nur zu punktuellen Tätigkeiten im Objekt käme, z. B. wenn dort lediglich bei Bedarf (also in unregelmäßigen Abständen) Reparaturen durch den Vermieter/Verpächter durchgeführt würden, ohne dass Personal mit einer gewissen Dauerhaftigkeit anwesend wäre.

³⁹ Vgl. auch BFH v. 13. 6. 2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334; v. 30. 6. 2005 – III R 47/03, BStBl. II 2006, 84; *Gersch*, in: *Klein*, AO (Fn. 21), § 12 Rn. 8.

⁴⁰ Der Umstand, dass der Gewerbetreibende über eine feste Einrichtung „verfügt“, bedeutet aber nicht zwingend, dass er dort auch eine Betriebstätte hat. Dies ist nur dann der Fall, wenn er dort auch selbst unternehmerisch tätig ist; s. dazu noch näher unter II. 2. a) bb) (4).

⁴¹ Hessisches FG v. 26. 3. 1982 – VIII 326/78, EFG 1983, 34.

⁴² BFH v. 19. 6. 1963 – I B 352/60, HFR 1963, 439.

(4) Grundsätzlich keine Zurechnung der unternehmerischen Tätigkeit dritter Personen

Allein die Verfügungsgewalt der ausländischen Kapitalgesellschaft über eine feste Einrichtung im Inland reicht jedoch nicht aus, um eine Betriebsstätte zu begründen. Die feste Einrichtung muss außerdem dem Betrieb der ausländischen Kapitalgesellschaft selbst unmittelbar dienen. Dies ist nur der Fall, wenn der ausländische Unternehmer sie für eine gewisse Dauer zu unternehmerischen Zwecken selbst nutzt, sich seine unternehmerische Tätigkeit also dort vollzieht. Der Unternehmer kann selbst tätig werden oder zur Erzielung seiner unternehmerischen Zwecke Arbeitnehmer einsetzen. Hierbei kann es sich um betriebseigene Angestellte oder ihm durch einen Dritten überlassene, ihm gegenüber weisungsgebundene Arbeitnehmer handeln, damit am fraglichen Ort eine eigene unternehmerische Tätigkeit des Gewerbetreibenden stattfindet.⁴³ Davon geht offensichtlich auch der BFH in seinen Entscheidungen zur Betriebsätteneigenschaft von Mietobjekten aus, wenn er ausführt, eine Betriebsstätte könne insbesondere durch Einsatz von „eigenem oder beauftragtem Personal“ begründet werden.

Wird ein Subunternehmer in seinen eigenen oder durch ihn angemieteten Räumen tätig, fehlt es mangels einer eigenen Verfügungsbefugnis an diesen Räumen regelmäßig an einer Betriebsstätte des Hauptunternehmers (der ausländischen Objektgesellschaft). Werden gewisse mit dem inländischen Grundstück zusammenhängende Tätigkeiten (z. B. Hausverwaltung/Property Management, Koordinierung von Handwerkern, Miet- und Nebenkostenabrechnungen, Mietzinseinziehung u. Ä.) auf einen Subunternehmer übertragen und führt der Subunternehmer diese Tätigkeiten von seinen (eigenen oder angemieteten) Büros aus durch, dann stellen diese Büroräume mangels Verfügungsgewalt keine Betriebsstätte des beauftragenden Hauptunternehmers dar.⁴⁴

Die Beurteilung kann jedoch anders ausfallen, wenn der beauftragende Unternehmer (Mit-)Verfügungsgewalt über die Einrichtung hat, in der die Tätigkeit durch den Subunternehmer ausgeübt wird. Dies kann z. B. dann der Fall sein, wenn die Tätigkeit in dem vermieteten Objekt ausgeführt wird. Dann stellt sich die Frage, ob der Subunternehmer eine Tätigkeit des Unternehmens des Hauptunternehmers in dem vermieteten Objekt *durchführt*, sich also die unternehmerische Tätigkeit des Hauptunternehmers dort vollzieht. So nimmt *Gebbers* eine Betriebsstätte im verpachteten/vermieteten Objekt auch dann an, wenn Tätigkeiten, die der Pflege und Instandhaltung des Objekts dienen, dort durch einen Subunternehmer durchgeführt werden. Nach seiner Auffassung fällt unter die Formulierung „beauftragtes Personal“, die der BFH in den Entscheidungen zur Betriebsstättenbegründung durch die Vermietung von Objekten häufig verwendet, auch der beauftragte selbständige Unternehmer.⁴⁵ Allerdings ist *Gebbers* der Ansicht, dass der Einsatz von Subunternehmern, die eine spezielle, eng eingegrenzte Einzelaufgabe zu erfüllen haben, keine betriebsstättenbegründende Wirkung hat.

⁴³ Vgl. FG Baden-Württemberg v. 10. 5. 1992 – 3 K 309/91, EFG 1992, 653; *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig*, AO (Fn. 21), § 12 Rn. 19; *Scholtz*, in: *Koch/Scholtz*, AO, 5. Aufl. 1996, § 12 Rn. 6.

⁴⁴ Davon geht auch die Finanzverwaltung in den GewStR Abschn. 22 Abs. 6 Satz 5 aus.

⁴⁵ *Gebbers*, RIW 1985, 876 (879).

Dies soll sowohl für laufende Arbeiten, wie Reinigungsarbeiten, Inspektion und Wartung technischer Anlagen, Bewachung des Objekts, als auch für einmalige und in kurzfristig vorübergehender Zeit abzuwickelnde Arbeiten, wie Umbau von Räumen, Erweiterung von Räumen oder Gebäuden, Reparatur von Einrichtungen etc., gelten.⁴⁶

Im Schrifttum wird ansonsten einhellig die Auffassung vertreten, dass ein selbständiger Subunternehmer nur dann eine Betriebstätte begründen könne, wenn er aufgrund konkreter vertraglicher Vorgaben tätig werde (Weisungsgebundenheit) und die Einhaltung von Angestellten des Auftraggebers (Hauptunternehmer) laufend kontrolliert werde.⁴⁷ An anderer Stelle findet sich die Aussage, der Subunternehmer müsse für Rechnung und Gefahr des Unternehmens tätig sein und von diesem laufend überwacht und kontrolliert werden.⁴⁸

(a) Beurteilung durch die Rechtsprechung

Diese Auffassung wird auch von der Rechtsprechung gestützt. So lag einer Entscheidung des FG Baden-Württemberg vom 11. 5. 1992⁴⁹ der Fall zugrunde, dass ein schweizerisches Unternehmen eine inländische Geschäftseinrichtung gemietet und diese einem inländischen Unternehmen zur Benutzung überlassen hatte, welches in der Geschäftseinrichtung Handlungen durchführte, die im Interesse des schweizerischen Unternehmens lagen. Das FG Baden-Württemberg vertrat die Auffassung, am Ort der Geschäftseinrichtung könne allenfalls dann eine Betriebstätte des schweizerischen Unternehmens begründet werden, wenn eine laufende Überwachung und Beaufsichtigung des Subunternehmers durch Arbeitnehmer des Hauptunternehmens stattfinde.

Einem Urteil des Hessischen FG vom 22. 4. 1997⁵⁰ lag der Fall zugrunde, dass die Klägerin, die vertraglich verpflichtet war, für die Bundesrepublik Deutschland Entwicklungshilfeprojekte durchzuführen, einen selbständigen Subunternehmer mit der Durchführung beauftragte. Die Projekte wurden in Räumen durchgeführt, die der Klägerin durch die Bundesrepublik zur Verfügung gestellt worden waren. Der Entscheidung kann entnommen werden, dass die Tätigkeit eines Subunternehmers in einer Geschäftseinrichtung grundsätzlich nicht eine Betriebstätte des Hauptunternehmers begründet. Wird die Geschäftseinrichtung eines Unternehmens einem anderen Unternehmen zur Benutzung überlassen, vollzieht sich darin grundsätzlich keine Tätigkeit des überlassenden Unterneh-

⁴⁶ Gebbers, RIW 1985, 876 (879).

⁴⁷ Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO (Fn. 21), § 12 Rn. 23; Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO (Fn. 21), § 12 Rn. 19; vgl. auch Bendlinger/Görl/Paaßen/Remberg, IStR 2004, 145 (146); Buciek, in: Beermann/Gosch, AO/FGO (Fn. 21), § 12 Rn. 20: „Die erforderliche eigene betriebliche Tätigkeit kann auch darin bestehen, dass der Unternehmer (bzw. sein Personal) von ihm eingesetzte selbständige Subunternehmer überwacht. Nicht ausreichend ist jedoch, dass die betreffende Einrichtung ausschließlich von einem Subunternehmer genutzt und der Hauptunternehmer dort nicht tätig wird; in einem solchen Fall liegt eine Betriebstätte des Hauptunternehmers auch dann nicht vor, wenn der Subunternehmer den Weisungen des Hauptunternehmers unterworfen und von ihm wirtschaftlich abhängig ist.“

⁴⁸ Kruse, in: Tipke/Kruse, AO/FGO (Fn. 21), § 12 Rn. 15.

⁴⁹ FG Baden-Württemberg v. 10. 5. 1992 – 3 K 309/91, EFG 1992, 653.

⁵⁰ Hessisches FG v. 22. 4. 1997 – 6 K 3417/94, EFG 1997, 1063 (rkr.).

mens. Das Vorliegen einer Betriebstätte des Hauptunternehmers i. S. v. § 12 Satz 1 AO bei Einschaltung eines selbständigen Subunternehmers sei nur dann anzunehmen, wenn (auch) der Hauptunternehmer Verfügungsmacht über die von dem Subunternehmer genutzte Geschäftseinrichtung habe und *außerdem* eine laufende Beaufsichtigung und Überwachung der Tätigkeiten des Subunternehmens vor Ort durch Arbeitnehmer des Hauptunternehmers stattfinde. Dies soll auch dann gelten, wenn das beauftragte Unternehmen weisungsgebunden⁵¹ ist.

Nach einer Entscheidung des FG Hamburg vom 28. 10. 2003,⁵² die durch den BFH ohne schriftliche Entscheidungsgründe bestätigt wurde, muss der eingesetzte Subunternehmer für Recht und Gefahr des Hauptunternehmers tätig sein und durch diesen „laufend überwacht und kontrolliert“ werden, damit eine Betriebstätte des Hauptunternehmers begründet wird. Nach einer Entscheidung des FG Hamburg vom 30. 3. 2005⁵³ kann die für die Betriebstättenbegründung „erforderliche eigene betriebliche Tätigkeit“ auch darin bestehen, dass der Hauptunternehmer (bzw. sein Personal) „von ihm eingesetzte selbständige Subunternehmer überwacht“.

Der BFH hatte sich mit dem Vorliegen einer Betriebstätte bei Einschaltung eines weiteren selbständigen Unternehmers zunächst nur im Zusammenhang mit der Dauer einer Bauausführung i. S. v. § 16 Abs. 2 Nr. 3 StAnpG (nunmehr § 12 Nr. 8 AO) befasst und diesbezüglich die Auffassung vertreten, dass bei der Bemessung der Dauer der Bauausführung u. U. auch die Zeit berücksichtigt werden könne, in der der selbständige Subunternehmer eingeschaltet wurde. Dies sei bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu bejahen, wenn ein einheitlicher, allein dem Hauptunternehmer erteilter Bauauftrag vorgelegen habe, dieser im Wesentlichen an der Bauausführung durch eigene Arbeitskräfte beteiligt gewesen sei und die später eingesetzten Subunternehmer nur Erfüllungsgehilfen gewesen seien, die er durch eigene Arbeitskräfte laufend beaufsichtigt und überwacht habe.⁵⁴

In einer der beiden kürzlich ergangenen Tankstellenentscheidungen hat sich der BFH nunmehr ausdrücklich zu der Problematik geäußert.⁵⁵ Der Verpächter berief sich darauf, bei den Pächtern handele es sich um Subunternehmer, durch deren Tätigkeit eine Betriebstätte des Hauptunternehmers begründet werde. Der BFH war jedoch der Ansicht, es sei nicht entscheidend, ob die Tankstellenpächter als Subunternehmer der Klägerin anzusehen seien. Denn die Tätigkeit eines Subunternehmers an einem bestimmten Ort begründe dort nicht stets eine Betriebstätte des Hauptunternehmers. Vielmehr entstehe eine solche nur dann, wenn der Hauptunternehmer an dem betreffenden Ort eigene betriebliche Handlungen vornehme. Diese könnten zwar unter Umständen in einer Überwachung des

⁵¹ Ein Subunternehmer wird grds. immer weisungsgebunden im Rahmen des erteilten Auftrages sein.

⁵² FG Hamburg v. 28. 10. 2003 – VI 216/01, EFG 2004, 582.

⁵³ FG Hamburg v. 30. 3. 2005 – V 131/01, juris.

⁵⁴ BFH v. 13. 11. 1962 – I B 224/61 U, BStBl. III 1963, 71.

⁵⁵ BFH v. 30. 6. 2005 – III R 47/03, BStBl. II 2006, 84; v. 13. 6. 2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334; s. dazu oben II. 2. a) aa) (3).

Subunternehmers bestehen, betriebstättenbegründend seien dahingehende Maßnahmen des Hauptunternehmers aber wiederum nur dann, wenn sie eine gewisse Nachhaltigkeit aufwiesen.

Der beauftragende Hauptunternehmer muss nach der dargestellten Rechtsprechung in der festen Einrichtung neben dem Subunternehmer immer auch selbst eigene Handlungen vornehmen, die seinem Gewerbebetrieb zugerechnet werden können. Diese können auch in der – mit einer gewissen Nachhaltigkeit vorgenommenen – Überwachung des Subunternehmers am Ort der festen Einrichtung bestehen.

(b) Sogenannte Vertreter-Betriebstätte im Sinne der GewStR

Nach den Gewerbesteuererrichtlinien muss die für die Begründung einer Betriebstätte notwendige Tätigkeit des Unternehmers jedoch nicht von dem Unternehmer selbst oder in seinem Namen von seinen Arbeitnehmern, sondern kann auch von einem *ständigen Vertreter* ausgeübt werden.⁵⁶ Ein persönliches Abhängigkeitsverhältnis ist danach nur insoweit erforderlich, als der ständige Vertreter an die geschäftlichen Weisungen des vertretenen Unternehmens gebunden sein muss.⁵⁷ Die Weisungsgebundenheit kann nach Auffassung der Finanzverwaltung auch ohne Vorliegen eines Arbeitnehmerverhältnisses auf anderer Rechtsgrundlage (z. B. auf einem Auftrags- oder Geschäftsbesorgungsverhältnis i. S. d. §§ 662 und 675 BGB) beruhen.⁵⁸ Allerdings soll auch nach den Gewerbesteuererrichtlinien notwendiges Merkmal für die Begründung einer Betriebstätte durch einen ständigen Vertreter sein, dass der Hauptunternehmer Verfügungsmacht über die feste Einrichtung hat, in der der ständige Vertreter tätig wird.⁵⁹

Ist die Leistung, die der Subunternehmer erbringt, durch den beauftragenden Unternehmer vertraglich geschuldet, dann besorgt der Subunternehmer ein Geschäft des Unternehmers. In diesem Verhältnis dürfte er auch gegenüber dem Unternehmer weisungsgebunden sein. Nach den Gewerbesteuererrichtlinien kann daher im vermieteten Objekt eine Betriebstätte des gewerblichen Vermieters gegeben sein, wenn dort ein Subunternehmer durch den Vermieter geschuldete Handlungen durchführt und der Vermieter hinsichtlich des Raumes, in dem der Subunternehmer tätig wird, (Mit-)Verfügungsmacht hat.

(c) Sogenannte Vertreter-Betriebstätte im Sinne der GewStR durch Rechtsprechung überholt

Entgegen den Gewerbesteuererrichtlinien führt jedoch allein die Beauftragung und Weisungsgebundenheit eines ständigen Vertreters und in der Folge dessen Einsatz am Ort der Geschäftseinrichtung gerade nicht zur Begründung einer Betriebstätte für den Hauptunternehmer. Diese Auffassung steht nämlich zu der Rechtsprechung im Widerspruch, nach der auch ein weisungsgebundener Subunternehmer nicht ohne weiteres eine Betriebstätte des beauftragenden Unternehmers begründet, sondern lediglich dann, wenn er die Tätigkeit des Subunternehmers vor Ort mit einer gewissen Regelmäßigkeit überwacht.

⁵⁶ GewStR Abschn. 22 Abs. 5 Satz 1.

⁵⁷ GewStR Abschn. 22 Abs. 5 Satz 5.

⁵⁸ GewStR Abschn. 22 Abs. 5 Satz 7.

⁵⁹ GewStR Abschn. 22 Abs. 5 Satz 1.

Etwas anderes kann auch nicht aus der ständigen Rechtsprechung des BFH geschlossen werden, nach der der Verpächter/Vermieter am Ort des Grundstücks eine Betriebsstätte unterhalten kann, wenn er dort eigenes oder beauftragtes Personal einsetzt. Der selbständige Subunternehmer ist kein eigenes Personal. Den Begriff „beauftragtes Personal“ hat der BFH zwar an keiner Stelle näher definiert. Die Formulierung suggeriert jedoch, dass es sich um fremdes Personal handeln muss, welches durch den Hauptunternehmer selbst beauftragt wurde, also dem Hauptunternehmer gegenüber weisungsgebunden ist. „Beauftragtes Personal“ wäre dann fremdes Personal, welches dem Unternehmer überlassen wurde und daher unmittelbar seinen Weisungen untersteht.

Für diese Auslegung spricht zunächst, dass eine Betriebsstätte in dem vermieteten Objekt ohnehin immer nur dann vorliegen kann, wenn die allgemeinen Voraussetzungen nach § 12 AO erfüllt sind. Danach liegt eine unternehmerische Tätigkeit in einer festen Einrichtung zum einen beim dortigen Einsatz von eigenem Personal und zum anderen beim Einsatz von fremdem Personal vor, wenn dieses weisungsgebunden ist.⁶⁰ Bei einem Subunternehmer handelt es sich auch bei einer weiten Auslegung nach dem möglichen Wortsinn nicht um „Personal“. Der Subunternehmer ist ein selbständiger Unternehmer, der vor allen Dingen für sich selbst unternehmerisch tätig wird. Merkmal des Subunternehmers ist häufig, dass er im Auftrag des Hauptunternehmers tätig wird und dessen vertragliche Pflichten miterfüllt.

Für einen Subunternehmer ist es üblich, innerhalb des Vertragsverhältnisses mit seinem Auftraggeber (Hauptunternehmer) weisungsgebunden zu sein und innerhalb eines Geschäftsbesorgungsverhältnisses zu handeln. Die Ausführungen in den GewStR zur Betriebsstättenbegründung durch einen ständigen Vertreter erfassen daher regelmäßig Fälle, in denen ein Unternehmer einen Subunternehmer zur Erfüllung seiner vertraglichen Verpflichtungen einsetzt. Die Ausführungen in den Richtlinien stehen daher im Gegensatz zu der Rechtsprechung und Kommentarliteratur zur Betriebsstättenbegründung durch einen Subunternehmer. Dieser mag zwar ständiger Vertreter sein, an seinem Tätigkeitsort wird jedoch nur dann eine Betriebsstätte des Hauptunternehmers (hier des Vermieters) begründet, wenn dieser dort selbst eine Tätigkeit entfaltet, indem er den Subunternehmer laufend überwacht.⁶¹

Die Auffassung, die sich in den Gewerbesteuer Richtlinien zu der sog. Vertreter-Betriebsstätte findet, beruht auf einer Rechtsprechung des BFH zu § 16 StAnpG.⁶² Nach § 16 Abs. 2 Nr. 2 StAnpG war es möglich, dass eine Betriebsstätte durch einen ständigen Vertreter begründet wurde. Die Betriebsstätte war – anders als nunmehr in § 12 AO – definiert als Geschäftseinrichtung, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Gewerbes dient. Die Rechtsprechung hatte dazu bestimmte – teils einengende – Grundsätze entwickelt. Die Entscheidungen, die in den GewStR Abschn. 22 Abs. 5 und 6 zitiert

⁶⁰ Vgl. z. B. Koenig, in: *Pahlke/Koenig*, AO (Fn. 21), § 12 Rn. 18.

⁶¹ Siehe dazu oben II. 2. a) bb) (4).

⁶² So auch Hessisches FG v. 22. 4. 1997 – 6 K 3417/94, EFG 1997, 1063; s. dazu oben II. 2. a) bb) (4) (a).

werden, um zu begründen, dass durch einen ständigen Vertreter eine Betriebsstätte begründet werden kann, sind überwiegend solche, die zu § 16 StAnpG ergangen sind bzw. auf die Vorschrift Bezug nehmen.⁶³ Zwischenzeitlich wurde § 16 StAnpG gestrichen und durch § 12 AO 1977 ersetzt. In der AO sind die Betriebsstätte und der ständige Vertreter in zwei Vorschriften unabhängig voneinander geregelt. Konsequenterweise hat der BFH in einer der beiden Tankstellenentscheidungen festgestellt, dass die Frage, ob die Tankstellenverwalter ständige Vertreter i. S. d. § 13 AO 1977 seien, im Streitfall unentschieden bleiben könne. Denn im deutschen innerstaatlichen Recht begründe ein ständiger Vertreter keine inländische Betriebsstätte. Maßgebend für die Annahme einer Betriebsstätte seien allein die Tatbestandsmerkmale des § 12 AO 1977. Der Begriff des ständigen Vertreters sei nur von Bedeutung für inländische Einkünfte i. S. d. beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 a) EStG) und für ausländische Einkünfte (§ 34 d Nr. 2 a) EStG). Die BFH-Entscheidungen, die sich damit auseinandersetzen, inwieweit ein ständiger Vertreter eine Betriebsstätte des Unternehmers unterhält, seien überholt, da sie zu § 16 Abs. 2 Nr. 2 StAnpG ergangen seien.⁶⁴

Der BFH stellt in dieser Entscheidung ausdrücklich fest, dass ein ständiger Vertreter keine inländische Betriebsstätte begründet. Diese Aussage macht der BFH ohne jedwede Einschränkung. Die Entscheidungen, die zu der Frage ergangen sind, wann ein ständiger Vertreter eine Betriebsstätte unterhält, erklärt er ausdrücklich für überholt. Es ist daher davon auszugehen, dass die GewStR Abschn. 22 Abs. 5 und 6 nicht mehr ohne weiteres anzuwenden sind.

Diese Auffassung wird auch durch das Urteil des Hessischen FG v. 22. 4. 1997⁶⁵ bestätigt, welches feststellte, dass sich das Vorhandensein einer Betriebsstätte auch nicht unter dem Gesichtspunkt der sog. Vertreter-Betriebsstätte i. S. d. Abschn. 24 Abs. 5 GewStR 1990⁶⁶ ergebe. Ungeachtet der Frage, ob es sich bei den Consulting-Firmen um ständige Vertreter der Klägerin handele, entspreche die Annahme einer Betriebsstätte bei Einschaltung eines ständigen Vertreters i. S. d. § 13 AO ohne Rücksicht auf das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 12 AO nicht mehr der derzeitigen Rechtslage. Abschn. 24 Abs. 5 der GewStR 1990 beziehe sich auf die Rechtsprechung des BFH, die sich mit dem Begriff des ständigen Vertreters i. S. d. seinerzeit geltenden § 16 Abs. 2 Nr. 2 StAnpG auseinandersetze. Jedoch könne nach dieser – zu altem Recht ergange-

⁶³ Daneben wird eine Entscheidung in Abschn. 22 Abs. 5 genannt (BFH v. 28. 6. 1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785), die zu der Frage erging, wann ein ständiger Vertreter i. S. v. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG gegeben ist. Die Entscheidung erging daher nicht zu § 16 StAnpG (der BFH ließ vielmehr ausdrücklich offen, ob die Auslegung für § 49 EStG auch für § 16 StAnpG greife). Für die Auslegung des Betriebsstättenbegriffs sagt die Entscheidung nichts aus, denn § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG ordnet ja gerade die beschränkte Steuerpflicht an, wenn gewerbliche Einkünfte durch eine Betriebsstätte oder einen ständigen Vertreter im Inland erwirtschaftet werden. Das Gewerbesteuergesetz folgt dem Einkommensteuerrecht in dieser Hinsicht gerade nicht. Denn gewerbesteuerpflichtig ist eine Tätigkeit nur dann, wenn im Inland eine Betriebsstätte existiert. Allein das Vorhandensein eines ständigen Vertreters reicht gerade nicht aus.

⁶⁴ BFH v. 13. 6. 2006 – I R 84/05, BFH/NV 2006, 2334.

⁶⁵ Hessisches FG v. 22. 4. 1997 – 6 K 3417/94, EFG 1997, 1063.

⁶⁶ GewStR 1990 Abschn. 24 Abs. 5 entspricht dem heute geltenden GewStR Abschn. 22 Abs. 5.

nen – Rechtsprechung nicht, wie es nach dem Wortlaut der GewStR den Anschein habe, der Schluss gezogen werden, dass auch nach Geltung des § 12 AO 1977 das Vorliegen eines ständigen Vertreters für die Annahme einer Betriebsstätte ausreichend sei. Der Fall, den das Hessische FG zu entscheiden hatte, betraf die hier diskutierte Konstellation, dass ein Subunternehmer die vertraglichen Verpflichtungen des Hauptunternehmers erfüllte und dadurch als dessen Erfüllungsgelhilfe auftrat bzw. ein Geschäftsbesorgungsverhältnis vorlag. Der BFH wies die Revision gegen diese Entscheidung als unbegründet zurück.⁶⁷

b) Inländische Betriebsstätte wegen inländischer Geschäftsleitung der ausländischen Immobilienobjektgesellschaft?

Überträgt eine ausländische Immobilienobjektgesellschaft gewisse mit dem inländischen Grundstück zusammenhängende Tätigkeiten (z. B. Hausverwaltung/Property Management, Koordinierung von Handwerkern, Miet- und Nebenkostenabrechnungen, Mietzinseinziehung u. Ä.) auf einen Dritten, so stellt sich die Frage, ob hierdurch eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte i. S. v. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO im Inland begründet wird. Diese Frage dürfte sich auch dann stellen, wenn der Objektmanager von Büroräumen aus tätig wird, die ihm selbst gehören oder die er gemietet hat. Denn das Vorhandensein einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte setzt nicht notwendigerweise voraus, dass der Gewerbetreibende auch selbst Verfügungsmacht über die Räume hat, von denen aus die Geschäftsleitung stattfindet.⁶⁸

Nach § 10 AO ist die Geschäftsleitung definiert als der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Folglich kommt es darauf an, an welchem Ort die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von *einigem Gewicht* angeordnet werden.⁶⁹ Das ist regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten.⁷⁰ Zur laufenden Geschäftsführung gehören die tatsächlichen und rechtsgeschäftlichen Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt, und solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung des Unternehmens (Vermieters) gehören.⁷¹ Diese Handlungen werden von der Rechtsprechung als „Tagesgeschäfte“ bezeichnet – eine Formulierung, die losgelöst aus dem Zusammenhang missverständlich sein kann.⁷²

⁶⁷ BFH v. 10.12.1998 – V R 49/97, BFH/NV 1999, 839; die Entscheidung erging gem. Art. 1 Nr. 7 BFHEntlG ohne Begründung.

⁶⁸ Vgl. Koenig, in: Pahlke/Koenig, AO (Fn. 21), § 12 Rn. 24.

⁶⁹ Vgl. BFH v. 12. 2. 2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602; v. 3. 7. 1997 – IV R 58/95, BStBl II 1998, 86; v. 7. 12. 1994 – I K 1/93, BStBl. II 1995, 175.

⁷⁰ Vgl. BFH v. 12. 2. 2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602.

⁷¹ BFH v. 3. 7. 1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; v. 19. 3. 2002 – I R 15/01, BFH/NV 2002, 1411; v. 12. 2. 2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602.

⁷² Weil dieser Begriff suggeriert, dass auch unbedeutendere Maßnahmen, z. B. organisatorischer Art (Mieteinziehung, Hausverwaltung durch Subunternehmer), darunter fallen. Tatsächlich sind damit nur diejenigen Maßnahmen gemeint, die „von einigem Gewicht“ sind, also

Bei juristischen Personen kommt es in der Regel auf die Willensbildung des Handlungsorgans, also des gesetzlichen Vertreters (Geschäftsführer, Vorstand), an.⁷³ Allerdings können auch andere als die satzungsmäßig berufenen Personen der juristischen Person Geschäftsführungsaufgaben wahrnehmen (sog. faktische Geschäftsführung), so dass im Einzelfall immer zu prüfen ist, wo die Geschäftsleitung des Unternehmens stattfindet. Entscheidend ist, wo nach den tatsächlichen Verhältnissen dauernd die für die Geschäftsführung nötigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit getroffen werden.⁷⁴ Besteht der gewöhnliche Betrieb der ausländischen Objektgesellschaft in dem Abschluss von Kauf- und Verkaufsverträgen, dem Abschluss, der Änderung und Kündigung von Kreditverträgen und von Verträgen mit Mietern, Versicherungen und Dienstleistern, die Leistungen in Bezug auf die Immobilien erbringen, so wird durch den Objektmanager dann keine Geschäftsleitungsbetriebstätte im Inland begründet, wenn dieser die ausländische Objektgesellschaft in den wichtigsten Bereichen der Tagesgeschäfte nicht wirksam vertreten kann, also insbesondere nicht selbständig Mietverträge schließen oder aufheben oder Verträge schließen kann, die die Instandhaltung der Gebäude zum Gegenstand haben, sofern die letzte Entscheidungsbefugnis in diesen Angelegenheiten bei anderen Personen liegt.⁷⁵ Die Geschäftsleitung befindet sich dann an dem Ort, wo diese Personen die Entscheidungen über derartige „Tagesgeschäfte“ der Gesellschaft treffen. Befindet sich dieser Ort im Ausland, hat die Gesellschaft keine Geschäftsleitungsbetriebstätte im Inland. Dies ist auch dann der Fall, wenn es sich bei dem Objektmanager um eine Tochtergesellschaft oder um eine nahestehende Person handelt.

insbesondere Investitions- und/oder Desinvestitionsentscheidungen, Abschluss und Kündigung von Kredit- und Mietverträgen, Beauftragung von Dienstleistungsunternehmen.

⁷³ Vgl. *Koenig*, in: *Pahlke/Koenig*, AO (Fn. 21), § 10 R.n. 6. Diese ursprünglich für Kapitalgesellschaften entwickelten Grundsätze gelten auch für Personengesellschaften. Auch bei ihnen wird sich der Mittelpunkt der Geschäftsleitung regelmäßig an dem Ort befinden, an dem die zur Vertretung befugten Personen die ihnen obliegende Geschäftsführertätigkeit entfalten, vgl. BFH v. 3. 7. 1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86. Handelt es sich bei der Gesellschaft um eine KG, kommt es darauf an, wo der Komplementär die Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt, tatsächlich wahrnimmt. Der Begriff „Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes mit sich bringt“ findet sich auch in §§ 116, 164 HGB. Es handelt sich um diejenigen Geschäfte, die in die alleinige Zuständigkeit des Komplementärs fallen und keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen, vgl. BFH v. 12. 2. 2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602.

⁷⁴ BFH v. 29. 4. 1987 – X R 6/81, BFH/NV 1988, 63.

⁷⁵ Vgl. auch BFH v. 12. 2. 2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602. In dieser Entscheidung ging es um die Frage, ob die Geschäftsleitungsbetriebstätte einer Kfz-Leasing-KG sich an dem Ort befand, an dem ein abgeordneter Mitarbeiter der Komplementär-AG für die KG tätig war. Der BFH verneinte das Vorliegen einer Geschäftsleitungsbetriebstätte an diesem Ort, weil der Mitarbeiter über keinerlei Vollmachten verfügte, die KG nach außen allein wirksam zu vertreten. Vielmehr war er immer nur zusammen mit anderen Personen zeichnungsberechtigt. Bedeutsam war insbesondere, dass der betreffende Mitarbeiter keine alleinige Entscheidungsbefugnis über den Umfang der Refinanzierung hatte. Der BFH war der Ansicht, dass diese Entscheidungen im Vergleich zu den Entscheidungen über den Ankauf der Fahrzeuge das weitaus größere Gewicht hatten. Er hielt daher die Frage, ob der Mitarbeiter möglicherweise Duldungsvollmacht hinsichtlich des Ankaufs von Fahrzeugen hatte, nicht für entscheidungsrelevant.

c) Aufteilung des Gewerbeertrags zwischen inländischer und ausländischer Betriebsstätte

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG wird ein Gewerbebetrieb im Inland betrieben, soweit für ihn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Sofern der Vermieter durch eine eigene unternehmerische Tätigkeit im Mietobjekt ausnahmsweise eine Betriebsstätte begründen sollte, stellt sich die Frage, in welcher Höhe Gewerbeertrag aus der Vermietung und ggf. auch aus der Veräußerung der Immobilie dieser Betriebsstätte zuzuordnen ist. Die Frage stellt sich insbesondere dann, wenn die Geschäftsleitung der Objektgesellschaft vom Ausland aus vorgenommen wird, lediglich begrenzte Funktionen wie z. B. Asset-Management auf einen Dritten übertragen wurden und eine inländische Betriebsstätte nur dadurch begründet wird, dass in dem Objekt nachhaltig eigenes oder beauftragtes Personal etwa zur Pflege und Instandhaltung eingesetzt wird. Die Ermittlung des Gewerbeertrags ist in diesen Fällen insbesondere deshalb problematisch, weil in einkommensteuerlicher Hinsicht die Vermietungseinkünfte wie Überschusseinkünfte ermittelt werden und daher nur für Gewerbesteuerzwecke eine selbständige Gewinnermittlung nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vorgenommen werden muss.

aa) Aufteilung (Zerlegung) nach § 28 GewStG

Sind im Erhebungszeitraum Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhalten worden, so ist der gewerbesteuerliche Messbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile zu zerlegen, vgl. § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Der Zerlegungsmaßstab ist das Verhältnis, in dem die Summe der Arbeitslöhne, die an die bei allen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, zu den Arbeitslöhnen steht, die an die bei den Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, vgl. § 29 Abs. 1 GewStG. In besonderen Fällen ist eine Zerlegung nach einem anderen Maßstab möglich, wenn dieser die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt, vgl. § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG.

Eine Zerlegung findet jedoch nur dann statt, wenn der Steuerpflichtige Betriebsstätten in mehreren Gemeinden hat. Die Zerlegungsvorschriften erfassen dagegen nicht den Fall, dass ein Gewerbesteuerpflichtiger mit Sitz im Ausland neben einer (Haupt-)Betriebsstätte im Ausland auch über eine (Neben-)Betriebsstätte im Inland verfügt. Sie sind daher auf den hier diskutierten Fall zumindest nicht direkt anwendbar.

bb) Aufteilung nach § 9 Nr. 3 GewStG

Nach § 9 Nr. 3 GewStG ist die Summe des Gewinns i. S. v. § 7 GewStG und der Hinzurechnungen i. S. v. § 8 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags zu kürzen, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Nach der Rechtsprechung des BFH ergibt sich daraus nicht notwendigerweise, dass der gesamte aus der ausländischen Betätigung herrührende Ertrag der Gewerbesteuer entzogen

ist.⁷⁶ Auf die ausländische Betriebsstätte soll vielmehr nur der Teil entfallen, der durch die in der ausländischen Betriebsstätte *ausgeübte* oder *ihr zuzurechnende unternehmerische Betätigung* erzielt worden ist.⁷⁷ Diese Auffassung wird durch eine Entscheidung des BFH zur Aufteilung von Gewinn zwischen einer deutschen und einer schweizerischen Betriebsstätte einer OHG bestätigt. Danach sind den Betriebsstätten die erzielten Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zuzuordnen. Dabei ist darauf abzustellen, auf welche Tätigkeiten bzw. Wirtschaftsgüter die Betriebseinnahmen zurückzuführen sind, wer die Tätigkeiten ausgeübt hat und welcher Betriebsstätte die ausgeübten Tätigkeiten oder die eingesetzten Wirtschaftsgüter tatsächlich zuzuordnen sind.⁷⁸ Damit soll die Vorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG nur das Postulat des § 2 Abs. 1 GewStG wiederholen. Ihr kommt daher lediglich deklaratorische Bedeutung zu.⁷⁹

Zu ermitteln ist der auf die ausländische Betriebsstätte entfallende Gewerbeertrag nicht durch analoge Anwendung der §§ 29 ff. GewStG, sondern durch Anwendung der direkten Methode.⁸⁰

cc) Aufteilung nach § 2 GewStG

Die Frage, wie der Gewerbeertrag aufzuteilen ist, wenn ein Gewerbesteuerpflichtiger mit Sitz im Ausland auch im Inland über eine Betriebsstätte verfügt, ist im GewStG nicht ausdrücklich geregelt. Eine entsprechende Abgrenzung zwischen in- und ausländischem Gewerbeertrag wie aufgrund der Kürzung nach der Vorschrift des § 2 Abs. 1 i. V. m. § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG muss aber auch in der vorliegenden Konstellation gelten. Auf eine inländische Betriebsstätte entfällt daher der Gewerbeertrag, der im Rahmen des Gesamtunternehmens durch die in der inländischen Betriebsstätte ausgeübte oder ihr zuzurechnende unternehmerische Betätigung erzielt worden ist.⁸¹

Auf den hier zu erörternden Fall bezogen bedeutet dies: Die Betriebsstätten-eigenschaft eines Mietobjekts wird grundsätzlich deshalb verneint, weil davon ausgegangen wird, dass die eigentliche Durchführung der Vermietungstätigkeit nicht in dem Objekt selbst stattfindet, sich dort also keine eigene Tätigkeit des Gewerbetreibenden entfaltet. Wird durch den Vermieter im Objekt etwa zur Pflege und Instandhaltung eigenes oder weisungsgebundenes fremdes Personal eingesetzt, so findet ein Teil der Durchführung der Vermietungstätigkeit dort statt. Dadurch wird die eigentliche Vermietungstätigkeit nicht verlagert, sondern weiterhin an dem Ort durchgeführt, an dem die Geschäftsleitung der Objektgesellschaft tatsächlich stattfindet. Daher kann auch nicht die gesamte Vermietungstätigkeit und schon gar nicht eine etwaige Verkaufstätigkeit dieser Betrieb-

⁷⁶ Vgl. BFH v. 28. 3. 1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405.

⁷⁷ BFH v. 21. 4. 1971 – I R 200/67, BStBl. II 1971, 743; v. 28. 3. 1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405; *Gosch*, in: *Blümich*, EStG/KStG/GewStG, Stand: Mai 2007, § 9 Rn. 217.

⁷⁸ BFH v. 18. 12. 2002 – I R 92/01, BFH/NV 2003, 964.

⁷⁹ Vgl. BFH v. 6. 7. 2005 – VIII R 72/02, BFH/NV 2006, 363; v. 9. 7. 2003 – I R 4/02, IStR 2003, 710; *Gosch*, in: *Blümich*, EStG/KStG/GewStG (Fn. 77), § 9 Rn. 212.

⁸⁰ BFH v. 9. 7. 2003 – I R 4/02, IStR 2003, 710; v. 28. 3. 1985 – IV R 80/82, BStBl. II 1985, 405.

⁸¹ Siehe oben II. 2. c) bb).

stätte zugeordnet werden. Insoweit kann auch nur die betriebstättenbegründende Tätigkeit selbst der Betriebstätte zugeordnet werden. Denn nur diese Tätigkeit findet in der Betriebstätte statt und ist ihr bei wirtschaftlicher Betrachtung zuzurechnen. Für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags ist daher zu fragen, welcher Teil der Vermietungseinkünfte auf die durch den Vermieter im Objekt durchgeführte Tätigkeit entfällt. Regelmäßig wird dieser Betrag wegen Geringfügigkeit zu vernachlässigen sein.

Einkünfte aus der Veräußerung der betroffenen Immobilie werden schließlich zu keinem Teil der Betriebstätte zugerechnet werden können. Denn beim gewerblichen Grundstückshandel bilden die einzelnen veräußerten Grundstücke grundsätzlich keine Betriebstätte.⁸²

III. Fazit

Ausländische Kapitalgesellschaften, die inländische Immobilien vermieten, sind in gewerbesteuerlicher Hinsicht stets und in vollem Umfang gewerblich tätig. Gewerbesteuerpflichtig ist die Vermietungstätigkeit jedoch nur dann, wenn sie einer Betriebstätte zugeordnet werden kann. Die vermietete Immobilie als solche stellt grundsätzlich keine Betriebstätte der Gesellschaft dar. Zu einer anderen Beurteilung kommt es jedoch dann, wenn die Gesellschaft durch eigenes oder beauftragtes Personal in der Immobilie nachhaltig eine Tätigkeit durchführt. Auch wenn die Tätigkeit durch einen Subunternehmer durchgeführt wird, muss der Hauptunternehmer am fraglichen Ort eine eigene Tätigkeit in Form einer dauernden Überwachung des Subunternehmers entfalten, damit er dort eine eigene Betriebstätte begründet. Eine Geschäftsleitungsbetriebstätte kann durch die Beauftragung eines inländischen Objektmanagers nicht begründet werden, wenn dieser nicht berechtigt ist, die Gesellschaft nach außen zu vertreten. Unterhält der Vermieter in der vermieteten Immobilie eine Betriebstätte, weil dort etwa zur Pflege und Instandhaltung eigenes oder beauftragtes Personal tätig ist, sind dieser Betriebstätte in der Regel nicht die gesamten Mieteinkünfte zuzurechnen. Es ist vielmehr darauf abzustellen, welcher Ertrag derjenigen Tätigkeit zuzurechnen ist, die in der Betriebstätte ausgeführt und durch die die Betriebstätte begründet wird. Erlöse aus der Veräußerung der Immobilie können der Betriebstätte daher zu keinem Teil zugerechnet werden.

⁸² FG München v. 17. 2. 1995 – 8 K 2061/93, juris. In der Entscheidung des FG Baden-Württemberg v. 12. 12. 2002 – 14 K 153/01, EFG 2003, 1302, wurde eine Betriebstätte im Inland angenommen, weil der gewerbliche Grundstückshändler im Inland über ein Büro verfügte.