

kommensteuer-[Körperschaftsteuer-]pflicht) kann je nach den Verhältnissen des Einzelfalles insbesondere dann in Betracht kommen, wenn im Rahmen der inländischen Tätigkeit **Büroräume** des inländischen Auftraggebers unter Einräumung **entsprechender Verfügungsmacht** benutzt werden.

Die beschränkte Einkommensteuer-(Körperschaftsteuer-)pflicht wird in derartigen Fällen durch die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen nicht grundsätzlich ausgeschlossen. Die **Verfügungsmacht** über bestimmte Räume in einem inländischen Unternehmen ist in der Nr. 4 des neuen Kommentars zu Artikel 5 OECD-Musterabkommen ausdrücklich als Beispiel für eine feste Geschäftseinrichtung im Abkommenssinne genannt. Nach Nr. 5 a. a. O. ist in derartigen Fällen nicht allein entscheidend, wie lange ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat tätig ist. Zwar folgt aus dem Begriff «feste» Geschäftseinrichtung, dass eine Betriebsstätte nur anzunehmen ist, wenn die Geschäftseinrichtung einen **gewissen Grad von Selbständigkeit** hat (vgl. Nr. 6 a. a. O.); den hier zu beurteilenden Fallgestaltungen liegt aber die Besonderheit zugrunde, dass sich die ausländischen Unternehmen aus der Natur der Geschäftsabwicklung heraus regelmässig keiner besonderen eigenen Geschäftseinrichtung, sondern der Geschäftsräume der jeweiligen inländischen Unternehmen bedienen. Dementsprechend ist bei der Betriebsstättenbesteuerung weder dem **Zeitfaktor** noch der Tätigkeit eines **bestimmten Berater-Teams** in den jeweiligen inländischen Unternehmen eine isolierte Bedeutung beizumessen. Es ist vielmehr auf die **Gesamttätigkeit** der ausländischen Beraterfirma im Inland abzustellen.

Dieser Erlass ergeht im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder.

Erlass des Finanzministers des Landes Nordrhein-Westfalen vom 1.7.1982 S 2711 - 3 - V B 5, DStZ (1982) 228.

(10)

Redaktionsausstellen, mit deren Hilfe Informationen nicht nur beschafft, sondern zusätzlich **übersetzt** und/oder **in Form von Nachrichten, Berichten oder Kommentaren druckfertig ausgewertet** werden, stellen ausländische Betriebsstätten dar. Vgl. Urteil BFH vom 23.1.1985, **B 5.3 Nr. 8**.

(11)

Beratertätigkeit

Ein schweizerisches Beraterunternehmen, das vom deutschen Auftraggeber, einem Spital, während vier Monaten einen Raum zur Verfügung erhält, um Unterlagen zu sichten und zu kopieren, begründet

B 5.1

Nr. 11

keine Betriebstätte. Massgebend ist dabei der Betriebstättebegriff, wie er in Artikel 5 festgelegt ist, und nicht derjenige des deutschen Rechts. Der Betriebstättebegriff des deutschen Steuerrechts ist wesentlich weiter gefasst als der Betriebstättenbegriff des schweizerisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens. (*Flick/Wassermeyer/Wingert*, Anm. 11 zu Art. 5 DBA- Schweiz; vgl. auch *K. Vogel*, Doppelbesteuerungsabkommen, Art. 5 Rz. 24).

Nach Artikel 5 Absatz 1 DBAD 71 bedeutet der Ausdruck «Betriebstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Der Begriff der «festen Geschäftseinrichtung» (permanent establishment, établissement stable) beinhaltet u.a. zweierlei: eine örtliche und eine zeitliche Komponente (MA-Komm. 77 zu Art. 5 Ziff. 2). Fehlt eine dieser Komponenten, so liegt keine Betriebstätte vor. In zeitlicher Hinsicht ist festzustellen, dass die Geschäftseinrichtung einen gewissen Grad von Ständigkeit haben muss, d.h. sie darf nicht nur von vorübergehendem Charakter sein (MA-Komm. 77 zu Art. 5 Ziff. 6). Der geforderte Grad von Ständigkeit fehlt einer Geschäftseinrichtung, die nur für die Abwicklung eines bestimmten Geschäfts benutzt wird und daher ihrer Natur nach zeitlich begrenzt ist (vgl. hierzu *Schulze/Brachmann/Dirksen*, Erläuterungen zum deutsch-niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen, Bd. II, D.V. 2 Rz. 26; *Flick/Wassermeyer/Wingert*, a.a.O., Anm. 26 zu Art. 5; *K. Vogel*, a.a.O., Art. 5 Rz. 74; *Locher*, Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen, B § 6 I B, 3 Nr. 4).

Dass eine Geschäftseinrichtung, die nur für einen einzelnen und zeitlich begrenzten Auftrag errichtet wurde, nach der Auffassung der Vertragspartner keine Betriebstätte sein kann, erhellt auch aus Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe g DBAD 71, wonach eine Bauausführung oder Montage nur als Betriebstätte gilt, wenn deren Dauer 12 Monate überschreitet. Dieser Bestimmung lag der Gedanke zugrunde, dass Bauausführungen oder Montagen in der Regel keine Betriebstätte begründen, weil sie so gut wie nie ständige Einrichtungen sind. Damit der Staat der Geschäftseinrichtung solche Tätigkeiten – wegen der damit verbundenen intensiven wirtschaftlichen Betätigung auf seinem Gebiet – dennoch besteuern kann, wurde der Betriebstättenbegriff bezüglich Bauausführungen und Montagen in dem Sinne erweitert, dass diese trotz ihrer vorübergehenden Natur als Betriebstätte gelten, sofern sie die Zeitgrenze von 12 Monaten überschreiten. Handelt es sich – wie im vorliegenden Fall – um andere Tätigkeiten mit begrenzter Dauer, so kann man sich ernstlich fragen, ob diese wegen der fehlenden Beständigkeit überhaupt je eine Betriebstätte begründen können. Anders als bei den Bauausführungen und Montagen fehlt nämlich eine Bestimmung, die solche Tätigkeiten bei Überschreiten einer bestimm-

B 5.1 Nr. 11 und 12

ten Zeitgrenze als Betriebstätte qualifiziert. Die Frage kann hier indessen offengelassen werden. Selbst wenn die Frage bejaht würde, wäre es nämlich sachlich einzig richtig, die in Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe g DBAD 71 festgelegte Zeitgrenze analog heranzuziehen. Denn es besteht kein Grund, solche Tätigkeiten, mit denen ein Unternehmen oft in weit geringerem Umfang am Wirtschaftsleben des betreffenden Staates teilnimmt als mit Bauausführungen oder Montagen, eher als Betriebstätte zu behandeln. Hierzu kann auch auf die deutsche Literatur und Judikatur zu § 16 StAnpG verwiesen werden, die insoweit auch für den § 12 AO zutrifft und die dargelegte Auffassung bestätigt (*E. Feuerbaum*, Das Zeitelement zum Betriebstättenbegriff bei Bauausführungen, Montagen und ähnlichen Tätigkeiten, *Der Betrieb* 1972, S. 887 ff. und dort zitierte Autoren; BFH-Urteil vom 30. Oktober 1973, BStBl 1974 II, 109).

Zu keinem anderen Ergebnis führt der Erlass des FM NRW vom 1. Juli 1982 über inländische Aktivitäten ausländischer Betriebs- und Unternehmensberaterfirmen (vgl. B 5.1 Nr. 9). Es ist zwar durchaus möglich, dass schweizerische Betriebs- oder Unternehmensberaterfirmen, die in der Bundesrepublik eine Tätigkeit ausüben, dort eine Betriebstätte begründen können. Erforderlich ist aber allemal, dass ihre in einer bestimmten Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit auf die Dauer angelegt und nicht nur vorübergehender Natur ist. Im übrigen trifft der im Erlass des FM NRW genannte Sachverhalt auf den Fall von Beraterunternehmen, die das Material, das sie beim Auftraggeber sichten und kopieren, ausschliesslich in der Schweiz auswerten, ohnehin nicht zu. Den dort zu beurteilenden Fallgestaltungen liegt nämlich die «Besonderheit zugrunde, dass sich die ausländischen Unternehmen aus der Natur der Geschäftsabwicklung heraus regelmässig keiner besonderen eigenen Geschäftseinrichtung, sondern der Geschäftsräume der jeweiligen inländischen Unternehmen bedienen». Stellt man – wie im Erlass des FM NRW – auf die Gesamttätigkeit der Beraterfirma ab, so ist festzuhalten, dass eine solche Firma ihre Tätigkeit in der Bundesrepublik typischerweise gerade ohne dortige Geschäftseinrichtung ausübt.

ESTV 7.4.1988

(12)

Eine Geschäftseinrichtung i.S. des § 12 Satz 1 AO 1977 ist nur dann die Betriebstätte eines Steuerpflichtigen, wenn dieser über sie nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.

I. Tatbestand:

Die Klägerin ist eine AG schweizerischen Rechts mit Sitz in der Schweiz, die 1984 und 1985 auf dem Gebiet der Unternehmensberatung tätig war.