

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 4.6.2008, I R 30/07**

Keine Begründung einer Betriebsstätte durch bloßes Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners

### **Leitsätze**

1. Eine Betriebsstätte i.S. von § 12 Satz 1 AO erfordert, dass der Unternehmer eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die von ihm genutzte Geschäftseinrichtung oder Anlage hat (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung) .
2. Das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genügt für sich genommen selbst dann nicht zur Begründung der erforderlichen Verfügungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird. Neben der zeitlichen Komponente müssen zusätzliche Umstände auf eine auch örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 14. Juli 2004 I R 106/03, BFH/NV 2005, 154) .

### **Tatbestand**

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in Deutschland eine Betriebsstätte unterhalten hat und welchem Steuersatz der Betriebsstättengewinn gegebenenfalls zu unterwerfen ist.
- 2 Die Klägerin ist eine im Jahr 1978 gegründete Kapitalgesellschaft niederländischen Rechts. Ihren statutarischen Sitz hatte sie zum Gründungszeitpunkt in G (Niederlande). Ausweislich eines Auszugs aus dem niederländischen Handelsregister vom 24. Juni 1999 hatte sie später ihre Anschrift in B (Niederlande). Alleinige Gesellschafterin der Klägerin ist die C-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Deutschland. Gesellschafter der C-GmbH und Geschäftsführer beider Gesellschaften ist C, der seinen Wohnsitz seit 1977 in Deutschland hat. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war die Reinigung von Gebäuden, Maschinen und Anlagen. In den Niederlanden führte die Klägerin Reinigungsarbeiten an Gebäuden sowie seit Juli 1991 Reinigungsarbeiten an Flugzeugen auf einem niederländischen Flughafen durch.
- 3 In Deutschland führte die Klägerin seit Juli 1990 auf einem NATO-Flughafen Reinigungsarbeiten an militärisch genutzten Flugzeugen durch. Sie war dabei als Subunternehmerin der A tätig, die die Hauptauftragnehmerin der NATO für Reinigungsarbeiten auf dem Flughafen war. Hierzu hat die Klägerin einen umfangreichen Vertrag mit der A geschlossen, in dem u.a. die Rechte und Pflichten ihrer Mitarbeiter auf dem Flughafengelände geregelt sind.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hat seiner Entscheidung den Inhalt eines Aktenvermerks über eine am 15. Februar 2005 durchgeführte Ortsbesichtigung auf dem Flughafengelände zugrunde gelegt, nach dem für die von der Klägerin übernommenen Arbeiten folgende Regelungen galten: Das Personal der Klägerin wurde zunächst von dieser ausgesucht, dann einer umfangreichen Sicherheitsuntersuchung durch Behörden in den Niederlanden und in Deutschland unterzogen und, soweit diese keine Sicherheitsbedenken ergab, von der Klägerin eingestellt. Das gesamte auf dem Flughafen mit der Flugzeugreinigung befasste Personal war bei verschiedenen Unternehmen beschäftigt. Neben der Klägerin waren noch zwei weitere Unternehmen mit den Reinigungsarbeiten betraut. Die Klägerin setzte in den Streitjahren durchschnittlich 18 größtenteils in Deutschland ansässige Mitarbeiter ein. Die

Einteilung des Reinigungspersonals sowie die Überwachung und Überprüfung der Reinigungsarbeiten erfolgte nicht durch die Klägerin bzw. die anderen beiden Unternehmen, sondern ausschließlich durch einen Mitarbeiter der A. Dieser sorgte auch in Krankheits- oder Urlaubsfällen für Ersatz, indem er bei den zur Verfügung stehenden Mitarbeitern der drei Vertragsunternehmen anrief. Eine Meldung an die Klägerin erfolgte nur, wenn ein Arbeitnehmer auffällig wurde.

- 5 Die Mitarbeiter der Klägerin besaßen Sicherheitsausweise, mit denen sie --nach Durchführung einer Sicherheitskontrolle durch das Flughafenpersonal-- Zutritt zu den Sicherheitsbereichen des Flughafengeländes hatten. Ferner verfügten sie über einen sog. "RA-Pass", um Reinigungsarbeiten in bestimmten Sicherheitszonen ausüben zu können. Es waren keine Räumlichkeiten auf dem Flughafengelände an die Klägerin vermietet. Die NATO stellte jedoch dem Reinigungspersonal einen Aufenthaltsraum mit Kücheneinrichtung, verschließbaren Schränken und Duschvorrichtungen zur Verfügung, der als Umkleide- und Pausenraum, aber auch für einen Bereitschaftsdienst genutzt wurde. Für diesen Gebäudeteil erhielt jeder Mitarbeiter der Klägerin einen Schlüssel, mit dem er sich während der Bereitschaftsdienstzeit von 6.00 Uhr bis 23.00 Uhr Zugang zu den Räumlichkeiten verschaffen konnte. Die Reinigungsarbeiten an den Flugzeugen wurden in einer hierfür vorgesehenen Reinigungshalle auf dem Flughafengelände vorgenommen, zu der die Mitarbeiter der Klägerin ebenfalls Zutritt hatten. Die für die Reinigung der Flugzeuge erforderlichen Fahrzeuge, Reinigungsmaschinen und Putzmittel stellte die NATO zur Verfügung. Auch zu den Lagerräumen, in denen sich diese befanden, hatten die Mitarbeiter der Klägerin Schlüssel. Die Klägerin unterhielt kein Büro auf dem Flughafengelände. In dem Aufenthaltsraum befand sich nur ein Telefon- und Faxanschluss, der von den Mitarbeitern bei Bedarf genutzt werden konnte.
- 6 Zwischen den Beteiligten bestand Streit darüber, wo sich in den Jahren 1990 bis 1993 (Streitjahre) der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin befand. Insbesondere war streitig, ob und ggf. zu welchem Zeitpunkt die Geschäftsleitung von den Niederlanden nach Deutschland verlegt wurde. Für die Jahre 1992 und 1993 behandelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Klägerin zunächst --den abgegebenen Steuererklärungen entsprechend-- als unbeschränkt steuerpflichtig. Später nahm das FA an, die Klägerin habe in den Streitjahren weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland gehabt. Seit der Aufnahme der Reinigungsarbeiten auf dem NATO-Flughafen im Juli 1990 habe sie aber eine inländische Betriebsstätte unterhalten. Sie sei mit den auf diese Betriebsstätte entfallenden Einkünften gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990) i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1984/1991) beschränkt steuerpflichtig gewesen. Auf dieser Grundlage hob das FA die zuvor für 1992 und 1993 ergangenen Bescheide auf. Stattdessen erließ es für die Streitjahre Bescheide über Körperschaftsteuer sowie, ab dem Jahr 1991, über Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1991, in denen es die Klägerin als beschränkt steuerpflichtig veranlagte.
- 7 Die dagegen gerichtete Klage hatte nur zu einem geringen Teil Erfolg. Das FG entschied, dass die Klägerin in den Streitjahren beschränkt steuerpflichtig gewesen sei. Jedoch dürfe ihr zu versteuerndes Einkommen aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen nicht den gesetzlich vorgesehenen Steuersätzen, sondern nur Steuersätzen von 43,21 % (1990 und 1991) und 40,01 % (1992 und 1993) unterworfen werden (FG Köln, Urteil vom 24. Januar 2007 13 K 336/07, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2007, 1349). Die Klage gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1991 für das Streitjahr 1992 wies das FG als unzulässig ab, da insoweit kein Vorverfahren durchgeführt worden sei.

- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts. Sie beantragt sinngemäß, das Urteil des FG, den Körperschaftsteuerbescheid 1990, die Körperschaftsteuerbescheide und die Feststellungsbescheide gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1991 für 1991 bis 1993 sowie die Einspruchsentscheidung des FA aufzuheben, hilfsweise, die angefochtenen Bescheide im Hinblick auf die darin angesetzten Steuersätze abzuändern.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist, soweit sie die gesonderte Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1991 für das Jahr 1992 betrifft, unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Hinsichtlich der übrigen Streitgegenstände ist die Revision begründet; sie führt insoweit zur Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 11 1. Das FG ist davon ausgegangen, dass die Klägerin in den Streitjahren weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung im Inland hatte und daher nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig war. Diese Beurteilung ist aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden. Insbesondere ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die insoweit vom FG vorgenommene tatsächliche Würdigung gebunden.
- 12 2. Zu Unrecht hat das FG aber angenommen, dass die Klägerin in den Streitjahren gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1990 i.V.m. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG 1984/1991 beschränkt körperschaftsteuerpflichtig war. Anders als vom FG angenommen, unterhielt die Klägerin auf dem NATO-Flughafen keine Betriebsstätte.
- 13 a) Der Begriff der Betriebsstätte i.S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 1990 bestimmt sich nach § 12 der Abgabenordnung (AO). Die in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Die von der Klägerin genutzten Einrichtungen auf dem NATO-Flughafen mögen zwar als Geschäftseinrichtungen oder Anlagen i.S. des § 12 Satz 1 AO anzusehen sein. Eine solche wird aber nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur dann zur Betriebsstätte des Unternehmers, wenn dieser eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die von ihm genutzte Einrichtung hat (Senatsurteile vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; vom 16. Mai 1990 I R 113/87, BFHE 161, 358, BStBl II 1990, 983; vom 11. Oktober 1989 I R 77/88, BFHE 158, 499, BStBl II 1990, 166; vom 14. Juli 2004 I R 106/03, BFH/NV 2005, 154, jeweils m.w.N.). Daran fehlt es im Streitfall.
- 14 aa) Eine hinreichende Verfügungsmacht besteht nur dann, wenn der Steuerpflichtige eine Rechtsposition inne hat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann (Senatsurteile in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; in BFH/NV 2005, 154). Ob sie auf Eigentum oder auf einer entgeltlichen bzw. unentgeltlichen Nutzungsüberlassung beruht, ist gleichgültig (Senatsurteil in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit genügen jedoch nicht (Senatsurteile in BFHE 161, 358, BStBl II 1990, 983; in BFHE 158, 499, BStBl II 1990, 166).

- 15 bb) In jüngerer Zeit hat der BFH wiederholt entschieden, dass die in Frage kommende Rechtsposition weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein muss; es genügt vielmehr, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendein für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (Senatsurteile in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; in BFH/NV 2005, 154; s. auch BFH-Urteil vom 23. Mai 2002 III R 8/00, BFHE 198, 325, BStBl II 2002, 512; Senatsbeschluss vom 10. November 1998 I B 80/97, BFH/NV 1999, 665). Diese Fortentwicklung der Rechtsprechung ändert aber nichts daran, dass das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten des Vertragspartners für sich genommen nicht genügt, um die erforderliche Verfügungsmacht zu begründen. Das gilt selbst dann, wenn die Tätigkeit zeitlich wiederholt oder sogar dauerhaft erbracht wird. Neben der zeitlichen Komponente müssen vielmehr zusätzliche Umstände auf eine örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen. Denn für die Begründung einer Betriebsstätte ist letztlich entscheidend, ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung oder Anlage mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (Senatsurteil in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462).
- 16 b) Nach diesen Grundsätzen kann im Streitfall nicht von einer Verfügungsmacht der Klägerin über die von ihr genutzten Räumlichkeiten ausgegangen werden.
- 17 aa) Nach den vom FG getroffenen Feststellungen führten die Mitarbeiter der Klägerin die Reinigungsarbeiten in einer Halle auf dem NATO-Flughafen durch. Zudem nutzten sie einen Aufenthaltsraum als Pausen- und Umkleideraum sowie für einen Bereitschaftsdienst. Die von der Klägerin genutzten Reinigungsmaschinen und Putzmittel wurden von der NATO zur Verfügung gestellt und in Lagerräumen auf dem Flughafengelände aufbewahrt. Weder die Reinigungshalle noch die übrigen Räumlichkeiten waren an die Klägerin vermietet oder ihr in vergleichbarer Weise zur Nutzung überlassen. Vertragliche Beziehungen bestanden nur zwischen der NATO und der A. Zwar war die NATO nach der tatsächlichen Würdigung durch das FG aufgrund dieser vertraglichen Beziehungen verpflichtet, den Mitarbeitern der Klägerin Zugang zur Reinigungshalle sowie den weiteren Räumlichkeiten zu gewähren. Die damit verbundene Nutzungsberechtigung der Klägerin bestand aber nur insoweit, als dort die vereinbarten Reinigungsarbeiten zu erbringen waren. Es handelte sich nur um eine vertragliche Obliegenheit der NATO, die keinen selbständigen Anspruch der Klägerin auf Zutritt zu den Räumen der NATO begründete. Im Ergebnis erschöpften sich die Aktivitäten der Klägerin auf dem Flughafengelände daher in einem bloßen Tätigwerden in den Räumlichkeiten der NATO. Das reicht auch unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Arbeiten über mehrere Jahre hinweg erbracht wurden, für das Vorliegen einer Verfügungsmacht der Klägerin nicht aus.
- 18 bb) Weitere Umstände, die auf eine darüber hinausgehende örtliche Verfestigung der Tätigkeit der Klägerin schließen lassen könnten, sind auf der Grundlage der den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG nicht ersichtlich. Im Gegenteil spricht gegen eine solche Verfestigung, dass der Ablauf der Arbeiten auf dem Flughafen nicht durch die Klägerin bestimmt und koordiniert wurde, sondern ausschließlich durch die A. Im Ergebnis hat die Klägerin ihre Mitarbeiter nur im Sinne einer Personalgestellung zur Verfügung gestellt. Dementsprechend unterhielt sie auf dem Flughafen auch kein Büro. Dass ihre Mitarbeiter sich im Anschluss an die Sicherheitskontrollen mit Hilfe von ihnen ausgehändigten Schlüsseln Zutritt zu einzelnen Räumlichkeiten verschaffen konnten, genügt für die notwendige örtliche

Verfestigung ebenso wenig wie die Möglichkeit, den im Aufenthaltsraum vorhandenen Telefon- und Faxanschluss zu nutzen. Daher können mangels ausreichender Verfügungsmacht weder der NATO-Flughafen als solcher noch einzelne dort befindliche Einrichtungen als Betriebsstätten der Klägerin i.S. des § 12 AO angesehen werden.

- 19 c) Diese Beurteilung steht nicht im Widerspruch zum Urteil des Senats in BFH/NV 2005, 154. Dort ging der Senat vom Bestehen der erforderlichen Verfügungsmacht in einem Fall aus, in dem eine Gesellschaft von der US-Armee mit dem Betrieb und der Wartung eines Kampf-Simulationssystems betraut worden und dazu mit ihren Mitarbeitern über mehrere Jahre hinweg auf dem Militärgelände tätig war. Die Arbeiten führten die Mitarbeiter in zwei bestimmten Gebäuden aus, die mit Vorrichtungen und einer Ausrüstung ausgestattet waren, die für die vertraglich geschuldete Tätigkeit erforderlich waren. Der Senat ging angesichts dieser Umstände von einer vertraglichen Verpflichtung der US-Armee aus, über die gesamte Vertragsdauer hinweg für die zu erbringenden Arbeiten geeignete Räumlichkeiten auf dem Gelände zur Verfügung zu stellen. Die in dem damaligen Verfahren in Rede stehenden Arbeiten sowie die weiteren Umstände ihrer Erbringung ließen, anders als im Streitfall, über den zeitlichen Aspekt hinaus den Schluss auf eine auch örtliche Verfestigung der Tätigkeit zu. Soweit jener Entscheidung weitergehende Aussagen zu entnehmen sein sollten, hält der Senat daran nicht fest.
- 20 3. Die Vorinstanz ist von einer abweichenden Rechtsauffassung ausgegangen. Ihr Urteil ist deshalb hinsichtlich der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993 aufzuheben; insoweit ist der Klage stattzugeben. Dasselbe gilt im Hinblick auf die gesonderten Feststellungen gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1991 für die Jahre 1991 und 1993, die die Klägerin unabhängig von ihren konkreten Auswirkungen anfechten konnte. Hinsichtlich der Feststellung gemäß § 47 Abs. 2 KStG 1991 für das Jahr 1992 hat das FG die Klage allerdings zu Recht mangels Durchführung eines Vorverfahrens für unzulässig gehalten (§ 44 FGO); insoweit ist die Revision daher unbegründet.