

# Beschluss vom 31. Oktober 2011, III B 7/11

## Betriebsstättenbegriff im Zulagenrecht

BFH III. Senat

AO § 12, FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, InvZulG § 6 Abs 1 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 09. November 2010, Az: 2 K 355/05

## Leitsätze

1. NV: Der Begriff der Betriebsstätte richtet sich auch im Investitionszulagenrecht nach § 12 AO.
2. NV: Kommt das FG unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung und aufgrund einer Würdigung der tatsächlichen Umstände des Streitfalles zu dem Ergebnis, dass der Verpächter einer im Fördergebiet aufgestellten Windkraftanlage dort keine eigene Betriebsstätte begründet hat, so kann dies nicht mit Erfolg im Verfahren über die Zulassung der Revision geltend gemacht werden.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet und wird durch Beschluss zurückgewiesen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) vorgebrachten Zulassungsgründe wurden nicht in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderlichen Weise dargetan oder liegen nicht vor.
- 2 1. Für eine schlüssige und substantiierte Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO muss ein Beschwerdeführer eine bestimmte, für die Entscheidung des Streitfalles erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen und substantiiert darauf eingehen, inwieweit diese Rechtsfrage im allgemeinen Interesse an einer einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts der höchstrichterlichen Klärung bedarf (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Juli 2008 X B 202/07, BFH/NV 2008, 1681).
- 3 a) Die Klägerin hat die Rechtsfrage herausgestellt, ob bei der Auslegung eines wortlautidentischen Begriffs --hier: feste Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte--, der sowohl im nationalen wie im internationalen Recht Anwendung finde, völkerrechtliche Erkenntnisse (Entwicklungen) zu berücksichtigen seien. Nach Ansicht der Klägerin sei konkret danach zu fragen, ob es bei der Begründung und Beibehaltung einer Betriebsstätte auf eine vertragliche Nutzungsberechtigung ankomme oder ob die bloße unwidersprochene Anwesenheit in dem streitbefangenen Territorium in Verbindung mit einer zuordenbaren Leistungserbringung genüge.
- 4 b) Die von der Klägerin aufgeworfenen Rechtsfragen bedürfen nicht der höchstrichterlichen Klärung in einem Revisionsverfahren. Der Begriff der Betriebsstätte richtet sich im Recht der Investitionszulagen nach § 12 der Abgabenordnung (AO), da § 6 Abs. 1 Satz 1 des Investitionszulagengesetzes 1999 auf die für Steuervergütungen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AO) geltenden Vorschriften verweist (Senatsurteile vom 23. Mai 2002 III R 8/00, BFHE 198, 325, BStBl II 2002, 512; vom 30. Juni 2005 III R 47/03, BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78, sowie vom 18. März 2009 III R 2/06, BFH/NV 2009, 1457). Die Klägerin hat nicht dargelegt, weshalb eine von § 12 AO und nationalen Rechtsgrundsätzen abweichende Definition des Begriffs der Betriebsstätte für das Zulagenrecht maßgebend sein sollte. Mit dem Hinweis darauf, dass es nicht sein könne, dass in einem nationalen Zusammenhang eine restriktive Auslegung favorisiert, im internationalen Kontext jedoch ein extensiver Maßstab angelegt werde, wird die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage nicht dargetan.
- 5 2. Das Finanzgericht (FG) ist auch nicht von Entscheidungen des BFH abgewichen. Eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung ist daher nicht erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO).

- 6 a) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung ist geboten, wenn das angefochtene Urteil des FG in seinen tragenden Gründen von einer Entscheidung des BFH oder eines anderen Gerichts abweicht. Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus den behaupteten, mit Datum sowie Aktenzeichen und/ oder Fundstelle bezeichneten Divergenzentscheidungen andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. Senatsbeschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981). Eine schlüssige Rüge setzt weiter die Darlegung voraus, dass die Entscheidungen zu gleichen, vergleichbaren oder gleichgelagerten Sachverhalten ergangen sind (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Juli 2008 II B 47/07, BFH/NV 2008, 1846).
- 7 b) Im Streitfall liegt eine Divergenz zur Rechtsprechung des BFH, der zufolge in Verpachtungsfällen eine Betriebsstätte des Verpächters im Betrieb des Pächters begründet werden kann, nicht vor, insbesondere nicht zu den von der Klägerin zitierten BFH-Urteilen vom 28. August 1986 V R 20/79 (BFHE 148, 194, BStBl II 1987, 162), vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91 (BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462), in BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78 sowie in BFH/NV 2009, 1457. Das FG hat eine derartige Möglichkeit nicht generell ausgeschlossen, vielmehr hat es geprüft, ob die Klägerin mit der Verpachtung der im Fördergebiet aufgestellten Windkraftanlagen an ein dort ansässiges Unternehmen eine eigene Betriebsstätte im Fördergebiet begründet hat. Es kam unter Berücksichtigung der einschlägigen Rechtsprechung und aufgrund einer Würdigung der tatsächlichen Umstände des Streitfalles zu dem Ergebnis, dass die verpachteten Windkraftanlagen keine Betriebsstätten der Klägerin waren. Diese tatsächliche Würdigung könnte in einem Revisionsverfahren nicht beanstandet werden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 8 c) Ebenso wenig ist das FG von der zu § 12 Satz 1 AO ergangenen Rechtsprechung des BFH abgewichen, wonach von einer Anlage oder einer Einrichtung eine auf Dauer angelegte, nachhaltige Betätigung ausgehen muss, die dem Unternehmen dient bzw. auf einen solchen dauerhaften Bezug zum Unternehmen hin ausgerichtet ist (s. Klein/Gersch, AO, 10. Aufl., § 12 Rz 7). Die Klägerin zitiert in diesem Zusammenhang die BFH-Urteile in BFHE 148, 194, BStBl II 1987, 162 sowie vom 12. Juli 2007 X R 4/04 (BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885). Dadurch, dass das FG einen dreitägigen Einsatz von Servicetechnikern der Klägerin innerhalb von zwei Jahren nicht als nachhaltig wertete, setzte es sich nicht in Widerspruch zu dem zum gewerblichen Grundstückshandel ergangenen BFH-Urteil in BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885, wonach "Nachhaltigkeit" auch bei einem einzigen Geschäft oder Vertrag vorliegen kann, sofern der Steuerpflichtige eine solche Vielfalt von Einzeltätigkeiten entfaltet, dass seine Betätigung dem Bild eines Gewerbetreibenden entspricht. Eine Vielfalt von Einzeltätigkeiten hat das FG im Streitfall gerade nicht festgestellt.
- 9 d) Schließlich liegt eine Abweichung zur BFH-Rechtsprechung auch nicht insoweit vor, als das FG eine Betriebsstätte der Klägerin --Büro-- im Privathaus des Geschäftsführers der GmbH verneint hat, die durch die Klägerin mit der technischen Betriebsführung der Windkraftanlagen in B betraut worden war (K-GmbH). Das FG führte in diesem Zusammenhang aus, die Klägerin habe über das Büro nicht verfügen können, da sie keinen entsprechenden Mietvertrag abgeschlossen habe; gegen die Dauerhaftigkeit der Einrichtung spreche schon der Umstand, dass der Geschäftsführer abberufen werden könne und damit dessen Tätigkeitsentfaltung jederzeit beseitigt werden könne. Die Klägerin sieht eine Divergenz des FG-Urteils zur Senatsentscheidung in BFH/NV 2009, 1457 darin, dass "die Offenheit im Sachverhalt", die diese Entscheidung kennzeichne, in Widersprüche stehe zu den vom FG aufgestellten Kriterien. Mit diesem Vortrag wird die behauptete Divergenz nicht i.S. von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt.
- 10 3. Ebenso wenig ist die Revision wegen eines Verfahrensmangels zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 11 a) Soweit die Klägerin rügt, das FG habe zu Unrecht zwei Mitarbeiter der K-GmbH nicht als Zeugen vernommen, macht sie einen Verstoß gegen die Pflicht zur Sachaufklärung geltend (§ 76 Abs. 1 FGO).
- 12 Zur ordnungsgemäßen Rüge der Verletzung der Sachaufklärungspflicht bedarf es der Darlegung, welche Fragen tatsächlicher Art aufklärungsbedürftig waren, welche Beweismittel zu welchem Beweisthema das FG ungenutzt ließ, warum der Beschwerdeführer nicht von sich aus einen entsprechenden Beweis Antrag gestellt hat, warum sich die Notwendigkeit der Beweiserhebung gleichwohl dem FG auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung hätte aufdrängen müssen und inwieweit die als unterlassen gerügte Beweiserhebung zu einer anderen Entscheidung hätte führen können. Ferner ist darzulegen, dass der Beschwerdeführer die nach seiner Ansicht unzulängliche Sachaufklärung vor dem FG gerügt hat oder ihm eine solche Rüge nicht möglich gewesen ist (z.B. Senatsbeschluss vom 14. Februar 2006 III B 143/05, BFH/NV 2006, 1058).
- 13 Im Streitfall ist schon nicht ersichtlich, dass die durch einen Prozessbevollmächtigten vertretene Klägerin im

finanzgerichtlichen Verfahren den Antrag gestellt hat, die beiden Mitarbeiter als Zeugen zu vernehmen. Auch geht aus der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 10. November 2010 nicht hervor, dass die Klägerin die Nichterhebung von Zeugenbeweisen gerügt hat.

- 14 b) Mit der Rüge, das FG sei nicht auf ihr Vorbringen "zur Irrelevanz einer vertraglichen Rechtsposition für die Annahme einer Verfügungsmacht über eine Einrichtung eingegangen", macht die Klägerin sinngemäß die Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO), ebenso mit dem Vortrag, das FG habe in der mündlichen Verhandlung das Argument der jederzeitigen Abberufungsmöglichkeit des Geschäftsführers der K-GmbH nicht erwähnt.
- 15 aa) Der Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet das FG, die Beteiligten über den Verfahrensstoff zu informieren und ihnen Gelegenheit zur Äußerung zu geben, ihre Ausführungen zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern ihres Vorbringens auseinanderzusetzen. Das rechtliche Gehör ist erst dann verletzt, wenn sich aus den besonderen Umständen des Einzelfalles deutlich ergibt, dass das Gericht Vorbringen entweder überhaupt nicht zur Kenntnis genommen oder doch bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung gezogen hat (z.B. Senatsbeschluss vom 27. Juli 2007 III S 8/07, BFH/NV 2007, 2135).
- 16 Die Gewährung rechtlichen Gehörs bedeutet allerdings nicht, dass das FG den Kläger "erhören", sich also seinen rechtlichen Ansichten anschließen müsste (BFH-Beschluss vom 26. November 2007 VIII B 121/07, BFH/NV 2008, 397). Das FG hat somit dadurch, dass es die Rechtsansicht der Klägerin nicht teilte, wonach ein Mietvertrag über den als Büro genutzten Raum im Privathaus des Geschäftsführers der K-GmbH rechtlich bedeutungslos sei, nicht das rechtliche Gehör verletzt.
- 17 bb) Ebenso wenig hat das FG das rechtliche Gehör durch eine Überraschungsentscheidung verletzt, als es bei der Prüfung der (fehlenden) Verfügungsmacht über das Büro auch auf die Abberufbarkeit des Geschäftsführers abhob.
- 18 Eine Überraschungsentscheidung liegt vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht rechnen musste (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 27. Juni 2011 III B 91/10, BFH/NV 2011, 1664). Das Gericht muss jedoch nicht die maßgeblichen Rechtsfragen mit den Beteiligten umfassend erörtern. Es ist grundsätzlich weder zu einem Rechtsgespräch noch zu einem Hinweis auf seine Rechtsauffassung verpflichtet. Vielmehr muss ein --fachkundig vertretener-- Beteiligter gerade bei umstrittener Sach- und/oder Rechtslage grundsätzlich alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in Betracht ziehen und seinen Vortrag darauf einrichten (BFH-Beschluss vom 14. Oktober 2009 IX B 86/09, BFH/NV 2010, 222). Nach diesen Grundsätzen brauchte das FG die durch einen Prozessbevollmächtigten vertretene Klägerin nicht auf den Gesichtspunkt der Abberufbarkeit hinzuweisen, auch deshalb nicht, weil er für das FG nicht der alleinige Grund war, eine Verfügungsmacht der Klägerin über den als Büro genutzten Raum im Privathaus des Geschäftsführers der K-GmbH zu verneinen.
- 19 4. Von einer Wiedergabe des Sachverhalts und von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)