

# Die Auslandsbetriebsstätte

...und das Dilemma mit der Verfügungsmacht – BFH 7.6.2023 – I R 47/20



**Prof. Dr. Stefan Bendlinger**

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

Bereits im Jahr 2019<sup>1</sup> hatte sich der deutsche BFH mit der Frage auseinandergesetzt, ob ein Spind bzw. ein Schließfach, die durch einen in Großbritannien ansässigen Flugzeugingenieur im Rahmen seiner Tätigkeit auf einem deutschen Flughafengelände genutzt werden, für den Nutzenden eine Betriebsstätte begründen können. Im Unterschied zu diesem Beschluss hatte in einem neuerlich vom BFH entschiedenen Fall der Flugzeugmechaniker bzw. -ingenieur in diesen Vorrichtungen während seiner Arbeitszeit nur private Gegenstände aufbewahrt und außerhalb seiner Arbeitszeit nur seine Arbeitskleidung und dem Arbeitsschutz dienende Gegenstände. In seinem Urteil aus Juni 2023 hat der BFH entschieden, dass eine Betriebsstätte aus innerstaatlicher und abkommensrechtlicher Sicht nicht nur durch Komponenten vermittelt werden kann, die einen unmittelbaren betriebsbezogenen Anlass aufweisen. Dabei hatte er sich wieder einmal mit dem für die Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft relevanten (unbestimmten) Tatbestandsmerkmal der „Verfügungsmacht“ zu beschäftigen.

## 1. Das Kriterium der Verfügungsmacht im OECD-MA

Die Gewinne international tätiger Unternehmen dürfen auf Grundlage der in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthaltenen Verteilungsnormen, die überwiegend Art. 7 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA)<sup>2</sup> nachgebildet sind, im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens besteuert werden. Das ist gemäß Art. 4 Abs. 3 OECD-MA idF vor dem Update 2017<sup>3</sup> jener Staat, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Nach der Fassung des Art. 4 Abs. 3 OECD-MA nach der Überarbeitung des OECD-MA im Jahr 2017 sollen Ansässigkeitskonflikte durch eine *Verständigung zwischen den Vertragsstaaten* bestimmt werden, wobei zur Feststellung der Ansässigkeit eines Unternehmens der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung, ihrer Gründung sowie sonstige maßgebliche Faktoren berücksichtigt werden müssen.

Wenn das Unternehmen jedoch seine Geschäftstätigkeit im

anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt, können die dieser Betriebsstätte nach Fremdvergleichsgrundsätzen zuzurechnenden Gewinne im anderen Staat besteuert werden. Was aus abkommensrechtlicher Sicht als Betriebsstätte gilt, ist in Art. 5 OECD-MA definiert. Nach dem Generaltatbestand des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine *„...feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“*. Das setzt voraus, dass die folgenden Kriterien erfüllt sind:<sup>4</sup>

- Bestand einer Geschäftseinrichtung („*place of business*“) durch den Bestand von Einrichtungen, aber auch Maschinen oder maschinellen Anlagen,
- die Einrichtung muss fest („*fixed*“) sein, sich an einem bestimmten Platz befinden, mit diesem örtlich verbunden und von einer gewissen zeitlichen Dauerhaftigkeit sein und
- die Tätigkeit bzw. ein Teil davon muss durch die Geschäftseinrichtung durchgeführt werden („*carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business*“).

Wenngleich nur im Kommentar zum OECD-MA vorgesehen, setzt der Bestand einer festen Geschäftseinrichtung auch voraus, dass der Unternehmer über einen bestimmten Ort verfügen kann („...has a certain amount of space at its disposal...“)<sup>5</sup> Die für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung demnach nötige Verfügungsmacht kann auch gegeben sein, wenn ein Unternehmen *ständig* über bestimmte Räumlichkeiten oder einen Teil davon verfügen kann, die einem anderen Unternehmen gehören.<sup>6</sup> Demnach reicht es aus, dass der Unternehmer über einen bestimmten Platz oder einen Teil davon verfügen kann,<sup>7</sup> unabhängig davon, auf welcher rechtlichen Basis diese Verfügungsmacht gewährt worden ist.<sup>8</sup> Leider sind die im OECD-MK enthaltenen Beispiele zum Kriterium der Verfügungsmacht eher verwirrend und tragen wenig zur Beantwortung der Frage bei, was es bedarf, um im Quellenstaat über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen zu können.<sup>9</sup> In seinem Urteil vom 7.6.2023, I R 47/20 hatte sich der deutsche BFH mit der Frage auseinanderzusetzen, unter welchen Voraussetzungen ein in Großbritannien (UK) ansässiger Ingenieur (idF als „Herr UK“ bezeichnet) in Zusammenhang mit in Deutschland erbrachten Dienstleistungen eine feste Geschäftseinrichtung im abkommensrechtlichen Sinn begründet und setzte sich darin ausführlich mit dem Tatbestandsmerkmal der *Verfügungsmacht* auseinander.



Leider sind die im OECD-MK enthaltenen Beispiele zum Kriterium der Verfügungsmacht eher verwirrend und tragen wenig zur Beantwortung der Frage bei, was es bedarf, um im Quellenstaat über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen zu können.

## 2. Inlandstätigkeit eines britischen Flugzeugingenieurs

### 2.1. Der Sachverhalt

In dem Urteil des BFH ging es um eine in UK ansässige natürliche Person (Herr UK), die in den Jahren 2008 bis 2014 als *Flugzeugmechaniker* bzw. *Flugzeugingenieur* nach deutschem Steuerrecht *unbeschränkt* bzw. *beschränkt steuerpflichtige Einkünfte* bezogen hatte. Herr UK war *Alleingesellschafter* und „*Director*“ (ohne schriftlichen Arbeitsvertrag) der *UK X Ltd*, die in einem in UK gelegenen Gebäude ihren (Satzungs-) Sitz hatte, an dessen Anschrift mehr als 130 Firmen registriert waren und die deshalb von der deutschen Finanzverwaltung als *steuerlich unbeachtliche Briefkastenfirma* qualifiziert worden ist. Eine ebenfalls in UK ansässige *UK Y Ltd* hatte mit der in Deutschland ansässigen *A GmbH*, einem inländischen Betreiber und Charterer von Flugzeugen einen *Wartungsvertrag* („*Line Service Agreement*“) abgeschlossen, der die Überlassung von lizenziertem Flugzeugwartungspersonal und deren Werkzeuge zum Gegenstand hatte. Die *UK X Ltd* (Subunternehmer) und die *UK Y Ltd* (Generalunternehmer) vereinbarten einen „*Freelancer Contract*“, der für die *UK X Ltd* von Herrn UK unterschrieben worden ist, worin sich die *UK X Ltd* verpflichtete, flugzeugbezogene Wartungsarbeiten als Subunternehmer von *UK Y Ltd* zu erbringen. Herr UK übte seine Tätigkeit auf dem Flughafengelände der *A GmbH* aus. Für die im Auftrag der *UK Y Ltd* tätigen Ingenieure und Mechaniker waren auf dem Gelände

in den durch die *UK Y Ltd* angemieteten Einrichtungen Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsräume vorhanden. Die Dokumentation der an den Flugzeugen durchgeführten Arbeiten erfolgte im *Logbuch* des jeweiligen Flugzeugs in einem mit Computern ausgestatteten Raum der *UK Y Ltd* neben dem Hangar. In dem Raum hatte jeder Mitarbeiter einen verschließbaren, mit *Namensschild* und *Firmenlogo* des Generalunternehmers (*UK Y Ltd*) versehenen Spind, in dem *persönliche Gegenstände* (Handy, Schlüssel, Geld etc.) aufbewahrt werden konnten. Am Eingang des Gebäudes mussten sich die Mitarbeiter einer *Sicherheitskontrolle* unterziehen und konnten sich anschließend in dem Gebäude frei bewegen. Auch Herr UK, der Inhaber eines Sicherheitsausweises für den Flughafen war, konnte sich dort *jederzeit* frei bewegen. Die für die *UK Y Ltd* tätigen Mitarbeiter und jene ihrer Subunternehmer mussten das Zeiterfassungssystem der *A GmbH* nutzen. Die Abrechnung der *UK Y Ltd* an die *A GmbH* erfolgte anhand der geleisteten Arbeitszeiten.

### 2.2. Feststellungen des Finanzamtes und des Finanzgerichts

Das zuständige Finanzamt folgte der Auffassung der Steuerfahndungsprüfung, und stellte fest, dass Herr UK in den streitgegenständlichen Jahren *unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte* aus selbständiger Arbeit iSd § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt habe, weil er in Deutschland in einer festen Einrichtung

tätig geworden ist und damit die Voraussetzungen für ein deutsches Besteuerungsrecht erfüllt habe. Nachdem weder die *UK X Ltd* noch Herr A in Deutschland Steuererklärungen abgegeben hatten, wurden die Besteuerungsgrundlagen für die Jahr 2008 bis 2014 vom Finanzamt geschätzt und bescheidmäßig festgesetzt. Nach erfolglosem Einspruch gab das sächsische Finanzgericht (FG)<sup>10</sup> der dagegen erhobenen Klage statt, begründet damit dass das Herrn UK zur Verfügung gestellt Schließfach und der Umkleidespind zu klein seien, um Werkzeuge darin aufzubewahren (wovon die Steuerfahndung ausgegangen ist). Deshalb führe er seine Werkzeuge in einer großen Kiste mit sich. Von der grundsätzlichen Möglichkeit, diese im Flugzeughangar zu belassen, mache Herr UK aus Sicherheitsgründen keinen Gebrauch. Das Finanzamt rügte die Verletzung materiellen und formellen Rechts und beantragte, das Urteil des sächsischen FG aufzuheben und die Klage abzuweisen. Herr UK beantragte, die Revision zurückzuweisen. Die *UK X Ltd* hat sich nicht geäußert und keinen Antrag gestellt.

### 2.3. Die Entscheidung des BFH

#### 2.3.1. Abweichende Zurechnung von Einkünften

Der BFH sah die Revision des Finanzamtes für begründet an, qualifizierte die von Herrn UK bezogenen Dienstleistungsentgelte aufgrund eines bestehenden inländischen Wohnsitzes iSd § 8 AO als *unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte* aus *Gewerbebetrieb*

iSd § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 dEStG (Flugzeugmechaniker) bzw. als solche *aus selbständiger Arbeit* iSd § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Flugzeugingenieur).

Der BFH sah Herrn UK als *Zurechnungssubjekt* der Einkünfte an, und nicht die von ihm beherrschte *UK X Ltd*, da Anhaltspunkte dafür fehlten, dass Herr UK mit der *UK X Ltd* in einem Dienstverhältnis gestanden hat, zumal *kein Arbeitsvertrag und keine Gehaltszahlungen nachweisbar* waren. Außerdem würde die optische Gestaltung des Vertrages, die Unterzeichnung durch den Kläger ohne Hinweis auf die *UK X Ltd* und der *Zuschnitt des Vertrages auf eine natürliche Person als Vertragspartner* (z.B.: Entgeltzahlungen im Krankheitsfall, Arbeitsunfähigkeit, Jahresurlaub) für eine Zurechnung der Einkünfte an Herrn UK sprechen. Nach Ansicht des BFH könne auch die Rechnungsstellung der *UK X Ltd* an die *UK Y Ltd* nichts an der Einkünftezurechnung ändern. Im Übrigen wäre in der Zwischenschaltung der *UK X Ltd* Rechtsmissbrauch iSd § 42 AO zu sehen, weil wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für deren Zwischenschaltung gefehlt haben und die *UK X Ltd* nach den Feststellungen der Steuerfahndung als Briefkastenfirma ohne eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beurteilt werden muss.

Das deutsche Besteuerungsrecht war - durch das im Zeitablauf der Steuerjahre jeweils geltende DBA-DE-UK<sup>11</sup> - nicht ausgeschlossen. Herr UK hatte im relevanten Besteuerungszeitraum zweifelsfrei seinen *Mittelpunkt der Lebensinteressen* und seine DBA-rechtliche Ansässigkeit in Großbritannien. Auf Grundlage beider im Streitgegenständlichen Zeitraum anzuwendender DBA dürfen Einkünfte, die eine in einem der beiden DBA-Vertragsstaaten ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Person für die Ausübung ihrer Tätigkeit in dem anderen Gebiet regelmäßig über eine feste Einrichtung verfügt. In diesem Fall kann der Teil der Einkünfte, der dieser Einrichtung zuzurechnen ist, in dem anderen Gebiet besteuert werden. Die von Herrn UK aus einer Tätigkeit in Deutschland bezogenen Einkünfte wurden durch Nutzung einer ihm in Deutschland regelmäßig zur Verfügung stehenden *festen Einrichtung* bzw. einer *Betriebsstätte* erzielt.

### 2.3.2. Die Rechtsansicht des FG zur Betriebsstättenfrage

Im Vorerkenntnis führte das FG Sachsen aus, dass die Annahme einer Betriebsstätte iSd § 12 AO eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer *festen Beziehung zur Erdoberfläche* voraussetzt, die von einer *gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht* hat.<sup>12</sup> Eine Unterscheidung zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte hat das FG Sachsen nicht vorgenommen. Für eine Betriebsstätten begründende nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht ist nach Ansicht des FG Sachsen erforderlich, dass der Unternehmer eine Rechtsposition innehat, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden kann („selbständiger Nutzungsanspruch“). Es reichen weder eine tatsächliche Mitbenutzung noch die bloße Berechtigung zur

Nutzung im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit aus.<sup>13</sup> Allerdings müsse die Verfügungsmacht *keine alleinige* sein.<sup>14</sup> Außerdem muss die Einrichtung oder Anlage der Tätigkeit *unmittelbar dienen*,<sup>15</sup> indem durch diese eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in dieser Bindung eine gewisse „*Verwurzelung*“ im Sinne einer *örtlichen Verfestigung* des Unternehmens mit dem Ort der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken.<sup>16</sup>

Vom FG Sachsen wurden diese *Voraussetzungen als nicht erfüllt angesehen*. Herr UK habe vertragszweckbezogen zu vorgegebenen Zeiten die durch die *UK Y Ltd* angemieteten Räume und die Flächen der *A GmbH*, auf denen die Flugzeuge geparkt waren, aufgesucht und dort entsprechende Wartungsleistungen erbracht. Seine Werkzeuge habe Herr UK selbst mitgeführt. Gegenstände seines Unternehmens seien weder in den von der *UK Y Ltd* angemieteten Räumen, noch auf den Flächen der *A GmbH* verblieben. Allein das sich Aufhalten und Tätigwerden mit eigenen Werkzeugen in fremden Räumlichkeiten, um dort Arbeiten zu verrichten reiche nicht aus. Es fehle an einer *Verwurzelung* des Herrn UK mit dem Ort der Tätigkeit. Es hätten sich in den von der *UK Y Ltd* angemieteten Räumen bzw. über die Flächen der *A GmbH* keine Vorrichtungen befunden, über die Herr UK Verfügungsmacht hatte und die für die Erfüllung der vertraglich geschuldeten Tätigkeiten erforderlich waren. Die Eingabe der Ergebnisse der Flugzeugwartung in das Logbuch bzw. die Freigabe der Flugzeuge in Computern, die in den von der *UK Y Ltd* angemieteten Räumen aufgestellt waren, würden keinen Herrn UK zugewiesenen Arbeitsplatz darstellen, über den er verfügen könnte, weil dieser Platz während der Abwesenheit von Herrn UK *nicht für ihn vorgehalten* worden sei. Die Verfügungsmacht über ein *Schließfach* und einen *Kleiderspind* würden nicht für die Annahme einer Betriebsstätte ausreichen, da diese Vorrichtungen allein der Aufbewahrung privater Gegenstände gedient hätten, ohne dass sich ein betrieblicher Bezug daraus ableiten ließe. Entscheidend sei, dass eine selbständige unternehmerische Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung ausgeübt wurde, sodass allein die Möglichkeit, private Gegenstände während der ausgeübten Tätigkeit diebstahlsicher aufzubewahren, diesem Erfordernis nicht entspreche, da die Einrichtung in diesem Fall nicht unmittelbar dem Unternehmen diene.

### 2.3.3. Die Rechtsansicht des BFH zur Betriebsstättenfrage

Der BFH hielt in seinem Urteil fest, dass das FG offenbar von einem Beschluss des BFH zu einem dem Streitgegenständlichen Fall sehr ähnlichen bzw. fast gleichen Sachverhalt beeinflusst war.<sup>17</sup> Darin hat der BFH ausgeführt, dass „...ein *Schließfach*, das einem als *Subunternehmer* mit der *Wartung von Flugzeugen* befassten *Ingenieur* zur *Aufbewahrung* der von ihm zu stellenden *Werkzeuge* zur *ausschließlichen Nutzung* zur Verfügung steht, eine  *feste Einrichtung* i.S. von Art. XI Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970...“ ist.

Bezüglich der im OECD-MK und in der Rechtsprechung geforderte „*Verfügungsmacht über (Geschäfts-)einrichtungen*“ hat der BFH klargestellt, dass es *nicht notwendig ist*, Einrichtungen

unmittelbar *betriebsbezogen zu nutzen*, indem sich darin die für die Leistungserbringung erforderliche Arbeitsmittel – im konkreten Fall Werkzeuge – befinden. Eine Personalisierung von Spind und Schließfach, in dem private Gegenstände aufbewahrt werden, hat er für ausreichend angesehen.<sup>18</sup> Auch die Eingangskontrollen seitens des deutschen Leistungsempfängers können nach Ansicht des BFH die vom BFH unterstellte Verfügungsmacht nicht ausschließen.<sup>19</sup>

Eine Verfügungsmacht des Herrn UK im Sinne einer Nutzungsmöglichkeit über die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung unerlässlichen Räumlichkeiten, wie Hangar, Computerraum, Verwaltungs-, Aufenthalts- und Umkleieraum hat nach Ansicht des BFH jedenfalls mittelbar und abgeleitet aus der Vereinbarung zwischen der *A GmbH* und der *UK Y Ltd* und darauf aufbauend aus der „*Freelancer-Vereinbarung*“ als unabdingbare Voraussetzung seiner Tätigkeit bestanden. Dass die Verfügungsmacht keine alleinige war und dass sie hätte entzogen werden können (auch durch Umstände des Hauptauftragsverhältnisses zwischen der *A GmbH* und der *UK Y Ltd* veranlasst, auf die der Kläger keinen Einfluss hatte), hat seine Position für die Dauer der noch nicht aufgekündigten Vereinbarung – auch wenn nur das Betreten zur Leistungskontrolle gestattet sein sollte – ebenso wenig beeinflusst, wie eine fremde Sicherheitskontrolle beim Betreten des Geländes. Im Streitfall fehlt es nach Ansicht des BFH auch nicht an der durch die Überlassung *personenbeschränkter Nutzungsstrukturen* bei Geschäftseinrichtungen in Form eines Spinds und eines Schließfaches vermittelten ortsbezogenen Verwurzelung des Unternehmens des Klägers mit dieser Örtlichkeit.<sup>20</sup>

Auch die Tatsache, dass der Kläger in dem ihm zugewiesenen Schließfach und dem Spind sein Werkzeug nicht aufbewahrt hatte, schließt eine betriebsbezogene Nutzung dieser Einrichtungen, auch wenn sie der Aufbewahrung der Arbeitskleidung und dem Arbeitsschutz dienender Gegenstände dienen, denkgesetzlich nicht aus. Vielmehr ist der Spind auf der Grundlage *betriebsbezogener Erfordernisse* und Ereignisse dazu geeignet und bestimmt, die private Kleidung während der Einsatzzeit und die Arbeitskleidung des Herrn UK außerhalb der Arbeitszeit aufzubewahren. Entsprechendes gilt für private Gegenstände und das Schließfach. Damit entwertet der BFH die Schlussfolgerung des FG Sachsen, dass die Begründung einer Betriebsstätte zu verneinen sei, weil die Vorrichtungen allein der Aufbewahrung privater Gegenstände dienen, in vollem Umfang. Auch wenn die Werkzeuge nach dem jeweiligen Abschluss der Tätigkeit nicht „am Ort“ deponiert gewesen sein sollten, ist nach Ansicht des BFH damit nur ein Teil der der Tätigkeit des Herrn UK dienenden und eine ordnungsmäßige Ausübung nach den geltenden Arbeitsschutzvorschriften ermöglichenden unerlässlichen Arbeitsmittel angesprochen. Es kommt deshalb nicht darauf an, ob die „Verwurzelung“ – wie von der Vorinstanz angenommen – im Rahmen der anzustellenden Gesamtwürdigung nur durch Komponenten vermittelt wird, die einen unmittelbaren Leistungsbezug aufweisen. Im Übrigen hätte auch die Möglichkeit bestanden, die persönliche Werkzeugkiste

des Herrn UK im Hangar zu deponieren. Nach Ansicht des BFH stehen diese Schlussfolgerungen zum Betriebsstättenbegriff iSd § 12 AO dem *abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff* nicht entgegen. Der BFH stellt auch fest, dass die von Herrn UK durch die Vorrichtungen am Flughafengelände ausgeübte Tätigkeit nicht als vorbereitende oder Hilfstätigkeit im Sinne der jeweils zwischen Deutschland und Großbritannien anzuwendenden DBA qualifiziert werden kann. Die Gesamtsituation der (Mit-)verfügungsmacht und der „Verwurzelung“ an dem Ort der Leistungserbringung entspricht nämlich der unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeitsausübung, also der Haupttätigkeit des Herrn UK. Die Höhe der wegen der Nichtabgabe von Steuererklärungen gem. § 162 Abs. 1 AO *geschätzten Besteuerungsgrundlage* nach einer „betriebsstättenbezogenen Einkünftezuordnung“ waren nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem BFH. ■

- 1 BFH 9.1.2019 – I B 138/17, IStR 2019, 554; Bendlinger, Ein Schließfach als Betriebsstätte, SWK 2020, 434 (434 ff.).
- 2 OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (18.12.2017).
- 3 OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version (20.8.2014)
- 4 Tz 6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 5 Tz 10 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 6 Tz 10 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 7 Tz 11 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 8 Tz 12 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 9 Tz 13 ff. OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 10 Sächsische Finanzgericht (FG), Urt. v. 8.10.2020 – 3 K 49/17, EFG 2021, 1692.
- 11 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.1.1964, BGBl II 1966, 359 idF des Revisionsprotokolls v. 23.3.1970, BGBl II 1971, 140. Ab dem 1.1.2011 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich und Nordirland zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.3.2010, BGBl II 2010, 1334.
- 12 BFH 3.2.1993 – I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462; BFH 23.2.2022 – II R 35/20, BStBl II 2022, 844.
- 13 BFH 4.6.2008 – R 30/07, BStBl II 2008, 922; BFH 23.2.2022 – II R 35/20, BStBl II 2022, 844.
- 14 BFH 18.3.2009 – II R 2/06, BFH/NV 2009, 1457.
- 15 BFH 23.2.2022 – II R 35/20, BStBl II 2022, 844.
- 16 BFH 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl II 2008, 922; BFH 23.2.2022 – III R 35/20, BStBl II 2022, 844.
- 17 BFH 9.1.2019 – I B 138/17, BFH NV 2019, 681; Bendlinger, Ein Schließfach als Betriebsstätte, SWK 2020, 434 (434 ff.).
- 18 Haverkamp, Betriebsstätte/feste Einrichtung im Dienstleistungsbereich, BStRk 2023, 239.
- 19 BFH 14.7.2004 – I R 106/03, BFH NV 2005 BFH/NV, 154.
- 20 FG Baden-Württemberg, Urt. V. 14.10.2021 – 3 K 589/19, EFG 2022, 88 beim BFH anhängig unter I R 47/21 seit 20.4.2022..
- 21 OFD Karlsruhe v. 16.9.2014 – S 130.1/316, IStR 2015, 887..
- 22 Eine „echte Dienstleistungsbetriebsstätte“ wäre eine solche, die sich auf Grundlage einer dem Art. 5 Abs. 3 lit b des Musterabkommens der Vereinten Nationen (UN-MA) nachgebildeten Definition ergibt, wonach der Betriebsstättenbegriff auch umfasst „... the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.“
- 23 BFH 14.7.2004 – I R 106/03, BFH/NV 2004, 154.

- 24 BFH 4.6.2008 – I R 30/07, BStBl II 2008, 922.
- 25 *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts<sup>4</sup> (2021), 110 f.; EAS 736 vom 19. 10. 1995; EAS 3333 v 5. 8. 2013.
- 26 *Staudler*, Betriebsstätte/feste Einrichtung im Dienstleistungsbereich, Anmerkung zu BFH 7.6.2023 – I R 47/20, IStR 2023, 655 (660).
- 27 BFH 25. 5. 2000, III R 20/97, BStBl II 2001, 365; *Reiser/Cortez*, Betriebsstättenbegriff im Wandel, IStR 2013, 6 (7).
- 28 Z.B. EAS 2535 v. 6.12.2004.
- 29 VwGH 22.6.2022, Ro 2020/13/0004-7, Rz 6. *S.Bendlinger/V.Bendlinger*, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, 436 (436 ff.).
- 30 *Staudler*, IStR 2023, 655 (661).
- 31 *Buciek*, Tätigkeit in Räumen des Vertragspartners begründet keine Betriebsstätten, Anmerkung zu BFH 4.6.2008, I R 30/07, IStR 2008, 702 (707).

# Resümee

Der BFH geht in der gegenständlichen Entscheidung vom Bestand einer „*unechten*“ *Dienstleistungsbetriebsstätte* aus, die er – entgegen frühere Ansicht der deutschen Finanzverwaltung<sup>21</sup> – aus dem Tatbestand der „festen (Geschäfts-)einrichtung“ abgeleitet, und damit den Betriebsstättenbegriff sehr weit fasst.<sup>22</sup> Bislang konnte die Frage, welche Anforderungen an die für die Begründung einer Betriebsstätte notwendigen „*Verwurzelung*“ eines ausländischen Unternehmens zu stellen sind, auch aus der Rechtsprechung nicht zweifelsfrei abgeleitet werden.

Im Fall einer US-Kapitalgesellschaft, die auf einem NATO-Gelände in Deutschland von der US-Armee mit Wartung und Betrieb eines Kampfsimulationssystems beauftragt war, ging der BFH<sup>23</sup> vom Bestand einer Betriebsstätte aus. Im Fall einer niederländischen Kapitalgesellschaft, die als Subunternehmer gemeinsam mit anderen Reinigungsfirmen Militärflugzeuge auf einem in Deutschland gelegenen NATO-Flughafen reinigte, sah der BFH<sup>24</sup> hingegen in dem Aufenthaltsraum des Reinigungspersonals, der mit verschließbaren Schränken ausgestattet war und der auch als Umkleide-, Pausen- und Bereitschaftsraum diente und für den die Mitarbeiter des niederländischen Unternehmens einen Schlüssel hatten, in dem auch Telefon- und Faxanschluss vorhanden waren, die vom Reinigungspersonal bei Bedarf genutzt werden konnten, keine Betriebsstätte des niederländischen Reinigungsunternehmens. Allerdings stellte in diesem Fall der Auftraggeber die zur Reinigung notwendigen Hilfsmittel und Werkzeuge in Lagerräumen zur Verfügung, zu denen das Reinigungspersonal Zutritt hatte.

Daraus könnte abgeleitet werden, dass der BFH offenbar die Begründung einer Betriebsstätte des niederländischen Unternehmens auch deshalb verneint hat, weil er wegen der Übernahme organisatorischer Aufgaben durch den Auftraggeber und die Zurverfügungstellung der Arbeitsmittel von einer *Arbeitskräfteüberlassung*, also einer „*Passivleistung*“ ausgegangen ist, die keine Betriebsstätte begründet.<sup>25</sup> Außerdem stellte er klar, dass die bloße Zugangsmöglichkeit zu einer Einrichtung nicht automatisch das Vorliegen einer Verfügungsbefugnis impliziert. In dem Urteil hat der BFH am „*traditionellen*“ Begriff der *Betriebsstätte* festgehalten. In dem „*NATO-Urteil*“ wurde die *bloße Zugangsmöglichkeit* zu Räumlichkeiten des Auftraggebers als nicht ausreichend angesehen, um dem niederländische Unternehmen eine

Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zu vermitteln. Ob in dem Umstand, dass in diesem Fall keine für die Durchführung der Arbeiten unerlässlichen Arbeitsmittel aufbewahrt worden sind<sup>26</sup> Bedeutung beizumessen ist, muss angesichts der aktuellen Entscheidung bezweifelt werden.

Nach bisheriger Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass das Kriterium der Verfügungsmacht voraussetzt, dass es dem Unternehmer möglich sein muss, *andere von der Nutzung einer Einrichtung auszuschließen*, ohne dass das durch diese anderen Personen verhindert werden kann.<sup>27</sup> Dem ist bislang auch die österreichische Verwaltungspraxis gefolgt. Die Rechtsprechung des VwGH geht davon aus, dass der Unternehmer die Möglichkeit haben muss, im Quellenstaat über Einrichtungen verfügen zu können, die auch außerhalb der Betriebszeiten eines Auftraggebers betreten und genutzt werden können.<sup>28</sup> Im aktuellen Urteil setzt der BFH die Verfügungsmacht mit einem „*selbständigen Nutzungsanspruch*“ gleich, der bei ausreichender Dauer auch die für den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung notwendige „*Verwurzelung*“ bewirkt. Im Schrifttum wird aber auch die Meinung vertreten, dass die „*Verwurzelung*“ nur das Tatbestandsmerkmal der Notwendigkeit konstruiert, „*für das Unternehmen tätig zu sein*“.<sup>30</sup> Den „*selbständigen Nutzungsanspruch*“ sah der BFH in der Nutzungsmöglichkeit an den zur Leistungserbringung unerlässlichen Räumlichkeiten, die eine unabdingbare Voraussetzung für die Leistungserbringung waren und kreiert dabei den Begriff der „*Überlassung personenbezogener Nutzungsstrukturen bei Geschäftseinrichtungen*.“ In Abgrenzung zu dem im Schrifttum zum „*NATO-Urteil*“ bemühten Ansatz, wonach ein „*Gast in fremden Räumen*“ keine Betriebsstätte begründen soll<sup>31</sup>, geht der BFH davon aus, dass ein Dienstleister dieses Merkmal dann nicht mehr erfüllt, wenn er sich dort zwar zur Leistungserbringung gegenüber seinem Auftraggeber aufgehalten hat, aber einen bestimmten Bereich in den Räumen des Auftraggebers *für sein eigenes Unternehmen und seine eigene Geschäftstätigkeit* unter Beschränkung des Zugriffs durch andere nutzen kann. Ein Beitrag zur Beseitigung der Rechtsunsicherheit in Zusammenhang mit der Frage der Betriebsstättenbegründung ist in dem Urteil des BFH jedenfalls nicht zu sehen. Interessant ist jedenfalls das neu geschaffene Kriterium der „*Überlassung personenbezogener Nutzungsstrukturen*“, das der Finanzverwaltung leider einen breiten Interpretationsspielraum eröffnet.