

# BETRIEBSSTÄTTEN BEGRÜNDENDE MITBENUTZUNG VON GESCHÄFTSRÄUMEN

FG Baden-Württemberg – Urteil v. 14.10.2021, 3 K 589/19



PROF. DR. STEFAN BENDLINGER

StB, ICON Wirtschaftstreuhand GmbH  
Stv. Landespräsident der VWT Oberösterreich

GEWERBLICHE EINKÜNFTE EINES ÖSTERREICHISCHEN UNTERNEHMENS, ABKOMMENSRECHTLICH „UNTERNEHMENS-GEWINNE“ DÜRFEN IM VERHÄLTNIS ZU DBA-STAAATEN NUR DANN IN DEM ANDEREN VERTRAGSSTAAT BESTEUERT WERDEN, WENN DAS UNTERNEHMEN SEINE GESCHÄFTSTÄTIGKEIT DURCH EINE DORT GELEGENE BETRIEBSSTÄTTE AUSÜBT. ALS „VORFRAGE“ IST DEMNACH ZU KLÄREN, OB DER UNTERNEHMER IM ZUGE SEINER AUSLANDSAKTIVITÄTEN IN EINEM ANDEREN STAAT EINE SOLCHE BEGRÜNDET. EIN ZENTRALES TATBESTANDSMERKMAL DES BETRIEBSSTÄTTEN-GENERALTATBESTANDES IN FORM DER „FESTEN GESCHÄFTSEINRICHTUNG“ IST, DASS DER UNTERNEHMER ÜBER EINRICHTUNGEN VERFÜGEN KANN, DURCH DIE SEINE GESCHÄFTSTÄTIGKEIT GANZ ODER TEILWEISE AUSGEÜBT WIRD. IN DER PRAXIS IST VOR ALLEM DIE FRAGE STRITTIG, OB AUCH BLOSSE MITBENUTZUNGSMÖGLICHKEITEN DIE FÜR DIE BEGRÜNDUNG EINER BETRIEBSSTÄTTE NÖTIGE VERFÜGUNGSMACHT VERMITTELN KÖNNEN. DAS FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG HAT IM OKTOBER 2021 AUF GRUNDLAGE DES DEUTSCH-SCHWEIZERISCHEN DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS (DBA DE-CH), GENAU ZU DIESER FRAGE STELLUNG GENOMMEN. NACHDEM DIE DEFINITION DER „FESTEN GESCHÄFTSEINRICHTUNG“ IN DIESEM DBA DEM ART. 5 ABS. 1 DES OECD-MUSTERABKOMMENS ENTSPRICHT, HAT DAS URTEIL DES DEUTSCHEN FG AUCH EINE GEWISSE RELEVANZ FÜR DIE AUSLEGUNG DER ÖSTERREICHISCHEN DBA.

## 1. DER GENERALTATBESTAND DER FESTEN GESCHÄFTSEINRICHTUNG

Die von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind überwiegend dem OECD-Musterabkommen (OECD-MA)<sup>1</sup> nachgebildet und regeln in Art. 7 OECD-MA, dass Gewinne eines österreichischen Unternehmens nur in Österreich besteuert werden dürfen, es sei denn das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit in dem anderen DBA-Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte aus. In diesem Fall dürfen die Gewinne, die dieser Betriebsstätte (nach Fremdverhaltensgrundsätzen) zuzurechnenden sind, im anderen Staat besteuert werden. In einem ersten Schritt bedarf es also der Prüfung, ob das Unternehmen im Zuge seiner dort ausgeübten Geschäftstätigkeiten eine „Betriebsstätte“ begründet. Gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA beutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ „...eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise

ausgeübt wird.“ Dieser „Generalatbestand“ ist immer dann anzuwenden, wenn Unternehmenstätigkeiten unter keinen Sondertatbestand, z.B. jenen für Bauausführungen oder Montagen iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA oder jenen für abhängige Vertreter iSd Art. 5 Abs. 5 OECD-MA zu subsumieren sind und die Ausnahmeregelungen für vorbereitende und Hilfstätigkeiten iSd Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nicht anwendbar sind.

Auch im Zuge des durch BEPS Action 7 bedingten Update von OECD-MA und des Kommentars dazu (OECD-MK) wurde Art. 5 Abs. 1 OECD-MA nicht verändert.

## 2. DAS KRITERIUM DER VERFÜGUNGSMACHT IM KOMMENTAR ZUM OECD-MA

Tatbestandsmerkmale einer „festen Geschäftseinrichtung“ - in authentischer englischer Sprachfassung eines „fixed place of business“ - sind<sup>2</sup>

- a) der Bestand einer „Geschäftseinrichtung“<sup>3</sup>
- b) über die der Unternehmer Verfügungsmacht ausüben kann,
- c) die örtlich und zeitlich verfestigt ist und
- d) in der unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

Während die Tatbestandsmerkmale a), c) und d) durch den für die DBA-Auslegung relevanten OECD-MK wenige Interpretationsprobleme verursacht, ist das Merkmal der „Verfügungsmacht“ unklar.

Ein Tatbestandsmerkmal, das im Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA nicht verwendet wird, sondern sich nur im OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA findet. Darin wird ausgeführt, dass es für den Bestand einer Geschäftseinrichtung ausreichend sei, wenn dem Unternehmen ein bestimmter Platz zur Verfügung steht, aus welchem Rechtsgrund auch immer und selbst eine rechtswidrige Nutzung eine Verfügungsmacht begründen kann.<sup>4</sup>

Die Geschäftseinrichtung kann sich auch in den Räumen eines anderen Unternehmens befinden. Das kann z.B. der Fall sein, wenn einem Unternehmen Einrichtungen oder Teile davon dauernd zur Verfügung stehen, die einem anderen Unternehmen gehören.<sup>5</sup>

Die bloße Anwesenheit eines Unternehmens (als Gast) an einem bestimmten Ort soll allerdings keine Verfügungsmacht begründen. Entscheidend ist vielmehr die tatsächliche Befugnis („effective power“) eine Einrichtung zu nutzen, in Verbindung mit der Anwesenheit des Unternehmens („presence of the enterprise at that location“) an diesem Ort, in Verbindung mit der Art der Tätigkeit („activities that it performs there“).

Bei exklusiver Nutzungsmöglichkeit einer bestimmten Einrichtung ist jedenfalls von einer ausreichenden Verfügungsmacht auszugehen. Das gilt selbst dann, wenn Einrichtungen einem anderen Unternehmen gehören und von mehreren Unternehmen genutzt werden, das Unternehmen jedoch regelmäßig für einen längeren Zeitraum dort tätig ist, kurzzeitige („intermittent“) oder gelegentliche („incidental“) Präsenz ausgenommen.

Die von einem Lieferanten oder Lohnfertiger genutzten Einrichtungen können jedoch nicht als in der Verfügungsmacht des Auftraggebers stehend angesehen werden, nur weil die vom Auftragnehmer erbrachten Lieferungen oder Leistungen vom Auftraggeber genutzt werden.<sup>6</sup>

Der OECD-MK versucht, das Kriterium der zur Begründung einer Betriebsstätte ausreichenden Verfügungsmacht anhand von vier Beispielen festzumachen. (a) Ein Verkäufer, der regelmäßig seine Kunden besucht, hat nach Ansicht der OECD keine Verfügungsmacht über dessen Geschäftseinrichtungen.<sup>7</sup>

(b) Etwas anderes soll gelten, wenn der Arbeitnehmer eines

Unternehmens über einen längeren Zeitraum berechtigt ist, Räumlichkeiten am Hauptsitz eines anderen Unternehmens (z.B. einer neu erworbenen Tochtergesellschaft) zu nutzen, um z.B. sicherzustellen, dass das letztgenannte Unternehmen seinen Verpflichtungen aus den mit dem erstgenannten Unternehmen geschlossenen Verträgen nachkommt.<sup>8</sup>

(c) Hingegen könne nicht davon ausgegangen werden, dass ein Frachtführer, der jahrelang die Laderampe am Lagerhaus seines Auftraggebers nutzt, um die bestellten Waren zu liefern, aufgrund des geringen Ausmaßes der Nutzung, eine Verfügungsmacht über dies Rampe hat.<sup>9</sup>

(d) Ein Anstreicher, der über einen Zeitraum von zwei Jahren drei Tage in der Woche in einem großen Bürogebäude seines Auftraggebers verbringt, soll aufgrund seiner Anwesenheit in dem Gebäude, in dem er die wichtigsten Funktionen seiner unternehmerischen Tätigkeit ausübt (das Anstreichen), dort eine Betriebsstätte begründen.<sup>10</sup> Damit wird faktisch das Objekt der Tätigkeit zur festen Geschäftseinrichtung des Unternehmens.

Nach den Ausführungen im OECD-MK kann auch ein Heimarbeitsplatz (Home-Office) des Arbeitnehmers als dem Unternehmen zur Verfügung stehend angesehen werden. Insbesondere dann, wenn dieser fortlaufend genutzt wird und der Unternehmer von seinem Arbeitnehmer verlangt, von zu Hause aus zu arbeiten. Das soll insbesondere in Fällen gelten, in denen die Art der Beschäftigung eindeutig ein Büro erfordern würde.<sup>11</sup> Arbeitet der Arbeitnehmer hingegen freiwillig an seinem Heimarbeitsplatz, obwohl ihm am Unternehmensstandort ein Büro zur Verfügung steht, sollte nicht davon ausgegangen werden, dass der Arbeitgeber über die Wohnung verfügen kann, weil dieser nicht gefordert hat, dass der Arbeitnehmer seine Wohnung für geschäftliche Aktivitäten nutzt.<sup>12</sup>

### 3. VERFÜGUNGSMACHT BEI MITBENUTZUNGSRECHTEN

#### 3.1. EINE TAXI-FUNKZENTRALE ALS „FESTE GESCHÄFTS-EINRICHTUNG“ DES TAXI-UNTERNEHMERS?

Trotz der Bemühungen der OECD, die für den Bestand einer betriebsstättenbegründenden Verfügungsmacht notwendigen Voraussetzungen zu erläutern, bleiben angesichts der verschiedenen Ausprägungen grenzüberschreitender Sachverhalte viele Fragen offen.

Vor allem dann, wenn der in einem DBA-Staat ansässige Unternehmer Einrichtungen nur „mitbenutzen“ darf ist unklar, ob eine ausreichende Verfügungsmacht gegeben ist. In einem Urteil des FG Baden-Württemberg (FG)<sup>13</sup> hat sich das Gericht auf Grundlage des zwischen Deutschland und der Schweiz abgeschlossenen DBA (DBA-DE-CH)<sup>14</sup> dieser Frage ausführlich gewidmet.

Nachdem die Betriebsstättendefinition in diesem DBA Art. 5 OECD-MA nachgebildet ist, der auch die Vorlage für die überwiegende Zahl der österreichischen DBA ist, haben die Ausführungen des FG Baden-Württemberg auch für die Interpretation des Betriebsstättenbegriffs in den

österreichischen DBA eine gewisse Relevanz.

In Streitgegenständlichen Fall ging es um eine in Deutschland ansässige Person, die in der Schweiz als Einzelunternehmer ein Taxiunternehmen betrieben hatte.

Das Taxiunternehmen war im kantonalen Handelsregister eingetragen, mit Geschäftssitz an der Anschrift der Taxi-Genossenschaft. Der deutsche Unternehmer war im Besitz eines schweizerischen Führerscheins und einer schweizerischen Taxilizenz. Die drei Fahrzeuge (plus Ersatzwagen) waren in der Schweiz versichert und bei Nichtbenutzung auf gemieteten Tiefgaragen- und anderen Abstellplätzen geparkt. In der Genossenschaft waren die selbständigen Taxihalter zu einer Funkzentrale zusammengeschlossen, über welche die Fahraufträge abgewickelt worden sind. Nach den Statuten der Taxi-Genossenschaft waren die Unternehmer dazu angehalten, von deren Einrichtungen Gebrauch zu machen.

In den strittigen Veranlagungszeiträumen beschäftigte der deutsche Unternehmer vier bzw. fünf angestellte Taxifahrer in der Schweiz. Die Einkünfte aus dem Taxiunternehmen wurden zur Gänze zur kantonalen Einkommen- und Vermögensteuer und zur Direkten Bundessteuer herangezogen. In Deutschland wurden diese Einkünfte gem. Art. 24 Abs. 1 Z 1 lit a DBA-DE-CH (unter Progressionsvorbehalt) steuerfrei gestellt.

### 3.2. DIE RECHTSANSICHT DES FINANZAMTES

Das deutsche Finanzamt ging davon aus, dass der deutsche Taxiunternehmer in der Schweiz *über keine abkommensrechtliche Betriebsstätte* verfügen würde, sondern das Taxiunternehmen vielmehr von seiner in Deutschland befindlichen *Privatwohnung* aus geführt würde und unterwarf die Einkünfte des Taxiunternehmers der deutschen Einkommen- und Gewerbesteuer.

Gegen den Bescheid erhob der deutsche Unternehmer *beim zuständigen Finanzamt Einspruch*. Begründet damit, dass eine *deutsche Geschäftsleitungs-Betriebsstätte nicht vorliegen würde* und auch am deutschen Wohnsitz keine für die Führung des Taxiunternehmens essenziell notwendigen Tätigkeiten ausgeübt worden seien.

Sämtliche Fahraufträge seien von der rund um die Uhr geöffneten Taxi-Zentrale entgegengenommen worden, deren Genossenschaftsmitglied der deutsche Unternehmer war, und an die Taxibetreiber weitergegeben. In der Taxi-Zentrale befand sich ein *ausgestattetes Büro* samt *Ruheräumen*. Darüber hinaus stellte die Taxi Zentrale Personal für die Bereiche Büroverwaltung, EDV, Kommunikation und Disposition zur Verfügung. Außerdem konnte der Unternehmer in der Taxi-Zentrale über einen *abschließbaren Schrank* verfügen, in dem er die in der Schweiz *gesetzlich zu führenden Aufzeichnungen* aufbewahrt hatte.

Die Räumlichkeiten standen dem Unternehmen täglich zur

Verfügung, um dort *Verwaltungstätigkeiten* zu verrichten, *Ruhepausen* einzuhalten und *Besprechungen* zu führen.

Nach Ansicht des deutschen Unternehmers befand sich die Geschäftsleitung des Taxiunternehmens nicht in Deutschland, sondern in den Geschäftsräumen der schweizerischen Taxi-Zentrale, weil dort das Tagesgeschäft abgewickelt wurde. Durch die in der Taxi-Zentrale mögliche Arbeitsausübung würde ihm eine Rechtsposition und Verfügungsmacht eingeräumt, sodass ihm die Räumlichkeiten der Taxi-Zentrale als feste Geschäftseinrichtung iSd des Art. 5 Abs. 1 DBA-DE-CH zugerechnet werden könnten. Der Sachverhalt wurde vom Unternehmer ausreichend dokumentiert.

Das deutsche Finanzamt wies den Einspruch des deutschen Unternehmers zurück. Begründet damit, dass der Taxi-Unternehmer weder in den Räumlichkeiten der Taxi-Zentrale, noch durch die in der Tiefgarage abgestellten Fahrzeuge eine schweizerische Betriebsstätte begründe. Er habe deren Räumlichkeiten zusammen mit anderen Taxifahrern genutzt, habe damit keine eigene Verfügungsmacht darüber und auch *keine Rechtsposition* innegehabt, die ihm ohne seine Mitwirkung *nicht hätte entzogen werden können*. Das Nutzungsrecht an Büro und Ruheräumen könne nur als bloße *Mitbenutzungsmöglichkeit* qualifiziert werden, da ihm diese Räume *nicht ausschließlich zur eigenen Nutzung zur Verfügung gestanden* hätten.

Auch die Befugnis des Klägers mit den vorhandenen Bewilligungen die nicht fest zugewiesenen *Taxistandplätze zu benutzen*, begründe nicht die für eine Betriebsstätte voraussetzende Verwurzelung auf einen lokalen Taxi-Standort. Außerdem könne ein Kraftfahrzeug *mangels eines auf Dauer angelegten Bezugs zu einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche* keine den Bestand einer Betriebsstätte voraussetzende feste Geschäftseinrichtung bilden. Es könne auch nicht angenommen werden, dass auf den angemieteten Park- bzw. Tiefgaragenabstellplätzen einer produktiven, wertschöpfenden Tätigkeit nachgegangen worden sei.

Dem Hinweis auf einen Beschluss des BFH<sup>15</sup>, in dem ein mit Namen versehenes in einem Flugzeughangar befindliches *Schließfach*, in dem ein britischer Flugzeugmechaniker seine Werkzeuge aufbewahrt hatte, als feste Einrichtung iSd deutsch-britischen DBA qualifiziert worden ist, ist das Finanzamt nicht gefolgt, begründet damit, dass der BFH-Beschluss nicht im BStBl veröffentlicht worden sei.

### 3.3. KLAGE BEIM FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Der Unternehmer klagte beim FG gegen die Entscheidung des Finanzamtes. Ergänzend zur obigen Sachverhaltsdarstellung wurde vorgebracht, dass dem Unternehmer in der Taxi-Zentrale *nicht nur ein abschließbarer Schrank* zur Verfügung stand, sondern auch ein *Postfach*. Steuerliche Agenden würden seit Jahren von einer dazu befugten schweizerischen Kanzlei vorgenommen und die Steuerbehörden in der Schweiz

hätten stets das Besteuerungsrecht an den Einkünften des Taxi-Unternehmens für sich beansprucht, zumal der Taxi-Unternehmer ausschließlich in der Schweiz eine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 DBA-DE-CH unterhalten hatte.

Dazu sei es nicht erforderlich, dass diese ausschließlich für eigene Zwecke zur Verfügung stünde, auch die Mitbenutzung durch andere Unternehmen könne nichts daran ändern. Die Nutzungsberechtigung bestehe im eigenen Interesse, sodass es unschädlich sei, dass auch zwei andere Taxifahrer ihre Geschäftsanschrift in der Taxi-Zentrale hätten und die Räumlichkeiten ebenfalls mit Schrank und Postfach nutzten. Die Post würde einmal am Tag in einer nahe gelegenen Postfiliale abgeholt und auf die Postfächer der Taxi-Unternehmer verteilt.

Die Verfügungsmacht des deutschen Unternehmers leite sich aus eigenem Recht ab, was sich daran zeige, dass er jederzeitigen Zugang zu den Räumen und Schlüsselgewalt über seinen Aktenschrank besitze. Er verfüge in dem mit drei Schreibtischen ausgestatteten Raum über einen mit PC, Bildschirm und Telefon ausgestatteten Schreibtisch, sowie einen abschließbaren Rollcontainer und einen mit seiner Firmenanschrift versehenen Standcontainer. Die Taxi-Leitstelle sei in einem eigenen Raum untergebracht. Der Schreibtisch würde im Wesentlichen nur von ihm genutzt, weil sich für die anderen in der Schweiz ansässigen Taxiunternehmer keine Notwendigkeit ergäbe, diesen zu benutzen. An diesem Schreibtisch und teils in seinem Fahrzeug erledige er die Vorarbeiten für die schweizerische Buchführung und die Steuererklärungen, die durch eine schweizerische Steuerberatungsgesellschaft erstellt würden.

Die Räume würden regelmäßig, *ein bis zweimal pro Woche*, und nicht nur für projektbezogene kurze Aufträge genutzt. Nur wenige Briefe würden an seine Privatadresse in Deutschland zugestellt, 90 bis 95 % des Schriftverkehrs erfolge über die Geschäftsanschrift in der schweizerischen Taxi-Zentrale. Die Rechtsposition an den von ihm genutzten Räumen könne ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden. Denn solange er Genossenschaftsmitglied sei und seinen Geschäftssitz in der Taxi-Zentrale habe, habe er uneingeschränktes Zugangsrecht zu den Büroräumen. Seine Geschäftsleitung befinde sich in der Taxi-Zentrale, wo das Tagesgeschäft abgewickelt würde. Auch die Eintragung des Taxi-Unternehmens in das *schweizerische Handelsregister* sei widerlegbare Vermutung für den Bestand einer Betriebsstätte in der Schweiz. Die Sachverhaltsdarstellung des Taxiunternehmers wurde umfassend dokumentiert und belegt, unter anderem durch Fahrzeugpapiere, Abrechnungen der kantonalen Steuerverwaltung über die Quellensteuer auf Einkünfte ausländischer Arbeitnehmer, Steuererklärungen, Versicherungsnachweise, Lohnerklärungen und Lohnbescheinigungen.

### 3.4. VERSTÄNDIGUNGSVERFAHREN MIT DER SCHWEIZ

Parallel zur Klage vor dem FG hat der deutsche Unternehmer einen Antrag auf Einleitung eines *Verständigungsverfahrens*

auf Grundlage des Art. 26 DBA-DE-CH gestellt, worauf auf Antrag der Beteiligten das Ruhen des Verfahrens bis zum Abschluss des eingeleiteten Verständigungsverfahrens angeordnet worden ist. In dem Verständigungsverfahren wurde zwischen Deutschland und der Schweiz Einigung dahingehend erzielt, dass eine *Vertreterbetriebsstätte* iSd Art. 5 Abs. 4 DBA-Schweiz bestünde, deren Gewinn gem. Art. 7 DBA-DE-CH auf Basis der *Kostenaufschlagsmethode* berechnet werden müsste. Der deutsche Unternehmer stimmte der zwischen den beiden Staaten getroffenen Verständigungslösung allerdings nicht zu, weshalb das Ergebnis des Verständigungsverfahrens auch nicht umgesetzt werden konnte.

### 3.5. DIE ENTSCHEIDUNG DES FINANZGERICHTS

Einleitend stellte das FG fest, dass der Taxiunternehmer iSd Art. 4 Abs. 1 DBA-DE-CH in Deutschland ansässig sei und sein im Schweizer Handelsregister eingetragenes Taxiunternehmen als Unternehmen des Ansässigkeitsstaates Deutschland zu gelten habe. In der Folge nahm er auf den für die Aufteilung von Unternehmensgewinnen maßgeblichen Art. 7 DBA-DE-CH Bezug und den in Art. 5 Abs. 1 DBA-DE-CH definierten Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“, wozu gem. Art. 5 Abs. 2 DBA-DE-CH z.B. der Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung oder eine Geschäftsstelle zählt.

Zum Verhältnis des innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs iSd § 12 Abs. 1 AO und jenem in Art. 5 Abs. 1 DBA-DE-CH wies das FG darauf hin, dass der abkommensrechtliche Begriff *zwar enger auszulegen* sei, soweit er jedoch an die „feste Geschäftseinrichtung“ anknüpfe mit dem innerstaatlichen Begriff identisch wäre,<sup>16</sup> sodass zur Auslegung des Begriffs der „festen Geschäftseinrichtung“ auch die zu § 12 Abs. 1 AO ergangene Rechtsprechung herangezogen werden könne.

Das FG kam zu dem Schluss, dass der deutsche Taxiunternehmer in der Schweiz *sehr wohl eine feste Geschäftseinrichtung* iSd Art. 5 Abs. 1 DBA-DE-CH unterhalten hatte und ordnete seine gewerblichen Einkünfte *in vollem Umfang der dort gelegenen Betriebsstätte* zu, die in Deutschland gemäß Art. 24 Abs. 1 Satz 1 DBA-DE-CH unter Progressionsvorbehalt (§ 32b dEStG) aus der Bemessungsgrundlage der Einkommen- und Gewerbesteuer auszunehmen waren.

Das FG zog anhand der in der Folge aufgelisteten Maßstäbe den Schluss, dass der deutsche Taxiunternehmer die für die Annahme einer Betriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 1 DBA-DE-CH notwendige feste Geschäftseinrichtung unterhalten hatte:

- Als Geschäftseinrichtungen werden allgemein *jeder körperliche Gegenstand* und jede *Zusammenfassung solcher Gegenstände* behandelt, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein. Sowohl Gebäude als auch *einzelne Räume* innerhalb eines Gebäudes können Geschäftseinrichtungen sein.

**Die Räumlichkeiten in der Taxi-Zentrale haben diese Voraussetzung erfüllt.**



- Eine Geschäftseinrichtung wird nur dann zur Betriebsstätte eines Unternehmens, wenn dieses *eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht* über die genutzte Einrichtung hat.

Als Mitglied der Taxi-Genossenschaft hatte der deutsche Taxiunternehmer das Recht, das Büro der Taxi-Zentrale für seine eigenen betrieblichen Handlungen zu nutzen, zu deren Wahrnehmung die Mitglieder der Genossenschaft im Rahmen ihrer „Treuepflicht“ sogar ausdrücklich ermuntert worden sind. Der deutsche Unternehmer hatte seine Firma zudem am Sitz der Taxi-Genossenschaft zum Schweizer Handelsregister angemeldet und konnte auch ein Postfach nutzen.

- Eine hinreichende Verfügungsmacht setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine *Rechtsposition* innehat, die ihm *ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres entzogen* oder die *ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann*. Ob die Rechtsposition auf Eigentum oder auf einer *entgeltlichen* oder *unentgeltlichen* Nutzungsüberlassung beruht, ist gleichgültig. Die Rechtsposition muss weder ausdrücklich vereinbart noch auf einen bestimmten Raum oder Arbeitsplatz bezogen sein. Es genügt, wenn aus *tatsächlichen Gründen* anzunehmen ist, dass dem Unternehmer *irgendein* für seine Tätigkeit geeigneter Raum zur Verfügung steht.

Dass dem deutschen Unternehmer von den in dem Büroraum in der Taxi-Zentrale befindlichen drei Schreibtischen *keiner zur alleinigen und ausschließlichen Nutzung* zugewiesen worden ist, sondern es theoretisch möglich gewesen wäre, dass an dem mit PC, Bildschirmen und einem Telefon ausgestatteten Schreibtisch, den der Unternehmer regelmäßig nutzte, während seiner Abwesenheit auch ein anderer der zwei weiteren mit Geschäftsanschrift bei der Taxi-Genossenschaft gemeldeten (in der Schweiz ansässigen) Taxiunternehmer dort ihren administrativen Tätigkeiten nachgehen konnten (was tatsächlich aber nicht vorgekommen ist), war nach Ansicht des FG für den Bestand einer Betriebsstätte des deutschen Unternehmens *unschädlich*.

- *Nicht erforderlich* ist, dass ein Recht oder eine Möglichkeit zur *alleinigen Nutzung* der betreffenden Einrichtung besteht. Zwar begründet die *Möglichkeit zur Mitbenutzung* von Einrichtungen eines Dritten keine ausreichende Verfügungsmacht über diese Einrichtungen. Anders ist es jedoch, wenn ein Unternehmen eine solche Einrichtung *regelmäßig für eigene betriebliche Handlungen* nutzen kann. In diesem Fall kann das nutzende Unternehmen selbst dann eine Betriebsstätte begründen, wenn es keine rechtlich abgesicherte, sondern nur eine *tatsächliche, dauerhafte* und nicht bestrittene *Möglichkeit zur Mitbenutzung* hat.

Von dieser *Dauerhaftigkeit* ist das FG ausgegangen. Die im konkreten Fall gegebene *Mitbenutzungsmöglichkeit* begründe deshalb eine *ausreichende dauernde Verfügungsmacht*, weil sie sich durch den ausschließlich dem Kläger überlassenen, *mit dem Firmenschild* des Klägers beschrifteten Standcontainer in dem wesentliche Geschäftsunterlagen (Kundenkarten, Kreditabrechnungen, Tachoscheiben, Kontrollkarten zur Überprüfung von Fahrzeiten und Ruhepausen der Fahrer) aufbewahrt worden sind, zu dem nur der deutsche Unternehmer *Schlüsselgewalt* hatte, besonders manifestiert hätte.<sup>17</sup> Der Fall würde sich vom Beschluss des FG<sup>18</sup> zum „Room Sharing“ unterscheiden, weil in letzterem Fall der Unternehmer einen Büroraum angemietet hatte, der gleichzeitig an mehrere Personen zur Teilnutzung vermietet worden war, ohne dass der Unternehmer zugleich über ausschließlich ihm überlassene Einrichtungen verfügen konnte.

- Für die Annahme einer festen Geschäftseinrichtung ist es *nicht erforderlich*, dass sie *dauernd genutzt* wird. Es genügt, dass sie dem Unternehmen für dessen Tätigkeit *ständig zur Verfügung steht*, solange sie *auch während seiner Abwesenheit* dazu bestimmt ist, der *Unternehmenstätigkeit* zu dienen.

Das war im konkreten Fall gegeben. Der Kläger übte die Tätigkeit seines Unternehmens zumindest teilweise in den Räumen der Taxi-Zentrale aus. Diese Tätigkeiten konnten auch nicht *als vorbereitende oder Hilftätigkeiten* iSd Art. 5 Abs. 3 lit e DBA-DE-CH qualifiziert werden, sondern waren für den Betrieb des Taxiunternehmens notwendige Tätigkeiten administrativer Art, auch wenn diese nicht den Schwerpunkt der Tätigkeit eines Taxiunternehmens gebildet hatten. Denn es sei durch die Rechtsprechung geklärt, dass die Nutzung von Geschäftseinrichtungen weder einen größeren Umfang einnehmen, noch für das Unternehmen eine besondere Bedeutung haben muss. Auch untergeordnete betriebliche Vorgänge könnten zum Vorliegen einer festen Einrichtung führen.<sup>19</sup>

- *Bloßes Tätigwerden* in den Räumen eines Vertragspartners genügt für sich genommen selbst dann nicht zur Begründung der erforderlichen Verfügungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird.

In einer Gesamtschau der *tatsächlichen und rechtlichen Beziehungen* des Unternehmers zu dem Büro in der Taxi-Zentrale konnte aber nicht von einem bloßen „Tätigwerden“ ausgegangen werden, sondern vielmehr von einer *ausreichenden Verfestigung des Unternehmens am Ort seiner Arbeitsausübung*.

- Neben der zeitlichen Komponente müssen zusätzliche Umstände auf eine *örtlichen Verfestigung* der Tätigkeit

schließen lassen. Entscheidend ist, ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer *Geschäftseinrichtung mit fester örtliche Bindung* ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse „*Verwurzelung*“ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt.<sup>20</sup>

**Im strittigen Fall war die für eine örtliche Verfestigung notwendige Verbindung zur Erdoberfläche zweifelsfrei gegeben, ebenso das zeitliche Element, wofür die Rechtsprechung als Anhaltspunkt einen Mindestzeitraum der Nutzung von sechs Monaten entwickelt hat.<sup>21</sup> Die von der Rechtsprechung verlangte „Verwurzelung“ des Unternehmens im Quellenstaat könne deshalb nicht verneint werden.**

Im Zuge des Verfahrens wurde auch die Frage der Begründung einer schweizerischen Betriebsstätte *durch das Taxi* – also das Fahrzeug selbst – bzw. den *(Tiefgaragen-)Abstellplatz* thematisiert, der allerdings keine weitere Relevanz zugekommen ist und vom FG der Rechtsprechung<sup>22</sup> folgend in Abrede gestellt wurde. Auch die im Zuge des Verständigungsverfahrens unterstellte Vertreterbetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 4 DBA-DE-CH stünde der Annahme einer schweizerischen festen Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 DBA-DE-CH nicht entgegen. Letztere sei vorrangig und erfasse sämtliche Unternehmensgewinne iSd Art. 7 Abs. 1 DBA-DE-CH.<sup>23</sup> Das FG wies auch darauf hin, dass das in dem deutsch-schweizerischen Verständigungsverfahren erzielte Ergebnis das Gericht nicht binden könne und zudem der deutsche Unternehmer der gefundenen Verständigung nicht zugestimmt habe, was Voraussetzung für eine Bescheidänderung iSd Verständigung gewesen wäre.<sup>24</sup>

#### 4. SCHLUSSFOLGERUNG UND AUSWIRKUNGEN

Nachdem das Urteil des FG Baden-Württemberg im Wesentlichen auf der Kommentierung der OECD zum Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA beruht, sind die Ausführungen des FG zur Frage der für die Begründung einer Betriebsstätte nötigen Verfügungsmacht für international tätige Unternehmen relevant. Es wurde klargestellt, dass auch die regelmäßige Möglichkeit der *Mitbenutzung von Einrichtungen* den Bestand einer Betriebsstätte nicht ausschließt, selbst wenn der Unternehmer keine rechtlich *abgesicherte* sondern nur eine *tatsächliche, dauerhafte* und nicht bestrittene Mitbenutzungsmöglichkeit hat.

Es ist auch nicht nötig, dass Einrichtungen ständig genutzt werden, solange sie dem Unternehmer dauernd zur Verfügung stehen und auch während seiner Abwesenheit dazu bestimmt sind, seiner Unternehmenstätigkeit zu dienen. Insofern bestärkt das Urteil die im OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA vorgegebene, in vielen Staaten und auch in Österreich anhaltende Tendenz, bei der Annahme abkommensrechtlicher Betriebsstätten die Messlatte kontinuierlich herabzusetzen. ■

- 1 Verweise auf das OECD-MA und den OECD-MK beziehen sich auf die Fassung vom 21.11.2017. *OECD (2017)*, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version 2017, OECD Publishing.
- 2 Rz 6 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 3 Rz 19 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 4 Rz 11 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA
- 5 Rz 10 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA
- 6 Rz 12 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 7 Rz 14 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 8 Rz 15 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 9 Rz 16 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 10 Rz 17 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 11 Rz 18 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 12 Rz 19 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.
- 13 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 14.10.2021, 3 K 589/19.
- 14 Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 11.8.1971, BGBl II 1972, 1022 i d F des Änderungsprotokolls v. 21.12.1992, BGBl II 1993, 1888 (DBA-DE-CH).
- 15 BFH 9.1.2019 - I B 138/17, BFH/NV 2019, 681 (Schließfach als feste Geschäftseinrichtung).
- 16 BFH 3.2.1993 - I R 80.81/91, I R 80/91, I R 81/91, BStBl II 1993, 462 (Deutsche Betriebsstätte durch einen von einer ausländischen Management-Kapitalgesellschaft angestellten General Manager, dem in dem Hotel ein eigener Arbeitsraum zur Verfügung gestellt worden ist.); BFH 30.10.1996 - II R 12/92, BStBl II 1997, 12 (Feste Geschäftseinrichtung durch unterirdisch verlaufende Rohrleitung).
- 17 FG Köln v. 18.9.2014 - 4 K 1753/11, EFG 2014, 2115 (Betriebsstätte eines „Submaklers“ bei Tätigwerden in fremden Räumen); FG-Sachsen, 8.10.2020, 3 K 49/17, Revision anhängig unter Az I R 47/20 (Spind als feste Geschäftseinrichtung); BFH 9.1.2019 I B 138/17, BFH/NV 2019, 681 (Schließfach als feste Geschäftseinrichtung).
- 18 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 19.12.2008, 3 V 2830/07 (keine feste Einrichtung bei Arbeitsplatz- bzw. „Room-Sharing“); aA FG Baden-Württemberg, Urt. v. 30.6.2020 - K 3305/17 (Betriebsstätte durch ein mit anderen Gesellschaften geteiltes Großraumbüro).
- 19 BFH 9.1.2019 I B 138/17 - BFH/NV 2019, 681 (Schließfach als feste Einrichtung).
- 20 BFH v. 14.7.2004 - I R 106/03, BFH/NV 2005, 154 (Von einer Armee zur Verfügung gestellte Räumlichkeiten auf einem Kasernengelände als Betriebsstätte); BFH 28.6.2006 - I R 92/05, BStBl II 2007, 100 (Feste Einrichtung in Räumen die vom Auftraggeber über einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten zur Verfügung gestellt werden und immer wieder für mehrere Tage genutzt werden, sofern diese auch während seiner Abwesenheit dazu bestimmt sind, seiner selbständigen Tätigkeit zu dienen); BFH 4.6.2008 - I R 30/07, BStBl II 2008, 922 (Keine Begründung einer Betriebsstätte durch bloßes Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners); BFH v. 18.3.2009 - III R 2/06, BFH/NV 2009, 1457 (Betriebsstätte durch Nutzungsrecht eines LKW-Parkplatzes).
- 21 BFH 3.2.1993 - I R 80.81/91, I R 80/91, I R 81/91, BStBl II 1993, 462 (Deutsche Betriebsstätte durch einen von einer ausländischen Management-Kapitalgesellschaft angestellten General Manager, dem in dem Hotel ein eigener Arbeitsraum zur Verfügung gestellt worden ist.).
- 22 BFH 18.10.1962 - IV 319/60 U, BStBl III 1963, 38 (Betriebsstätte ist die Wohnung eines Taxiunternehmers und nicht das Taxi selbst, wenn dem Unternehmer kein fester „Droschenhalteplatz“ zugewiesen ist).
- 23 BMF, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) v. 24.12.1999, BStBl I 1999, 1076, Tz 1; *Görl/Grad* in Vogel Lehner DBA<sup>7</sup> (2021) Rz 257 zu Art. 5 OECD-MA.
- 24 BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 13.7.2006, BStBl I 2006, Tz 4, 461.