

Urteil vom 07. Juni 2023, I R 47/20

Betriebsstätte/feste Einrichtung im Dienstleistungsbereich

ECLI:DE:BFH:2023:U.070623.IR47.20.0

BFH I. Senat

AO § 12 S 1, DBA GBR 1964 Art 2 Abs 1 Buchst I, DBA GBR 1964 Art 11 Abs 1 S 1, DBA GBR 2010 Art 5, EStG § 1 Abs 1, EStG § 1 Abs 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , DBA GBR 2010 Art 7 Abs 1, DBA GBR 2010 Art 3 Abs 1 Buchst f, DBA GBR 2010 Art 3 Abs 1 Buchst g, FGO § 118 Abs 2, FGO § 96 Abs 1

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 08. Oktober 2020, Az: 3 K 49/17

Leitsätze

1. Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 der Abgabenordnung eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat. Es geht darum, dass die eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird ("Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit).

2. Diesen Anforderungen, die auch für den abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte/festen Einrichtung (hier: DBA-Großbritannien 1964/1970 und 2010) prägend sind, wird entsprochen, wenn dem Dienstleistenden (hier: Flugzeugmechaniker/-ingenieur) im Zusammenhang mit der Erbringung der Dienstleistung (hier: Wartungsarbeiten an Flugzeugen) personenbeschränkte Nutzungsstrukturen an ortsbezogenen Geschäftseinrichtungen (hier: Spind und Schließfach in Gemeinschaftsräumen auf dem Flughafengelände) zur Verfügung gestellt werden.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 08.10.2020 - 3 K 49/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob einer inländischen Steuerpflicht mit Blick auf eine inländische feste Einrichtung beziehungsweise Betriebsstätte und eine dortige Erzielung von Einkünften in den Jahren 2008 bis 2014 (Streitjahre) das Abkommensrecht entgegensteht.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger), der in den Streitjahren sowohl einen inländischen Wohnsitz als auch einen Wohnsitz in Großbritannien (und einen dortigen Mittelpunkt der Lebensinteressen) hatte, ist Flugzeugmechaniker beziehungsweise (im Verlauf der Streitjahre auf der Grundlage weiterer Qualifikationsstufen) Flugzeugingenieur und Inhaber von Lizenzen zur Wartung von Flugzeugen verschiedener Typen. Zugleich ist er alleiniger Gesellschafter und (ohne schriftlichen Arbeitsvertrag) Director der am ...2006 gegründeten X Ltd. mit (Satzungs-)Sitz in Großbritannien --die Beigeladene--; in dem Gebäude sind über das dort ebenfalls ansässige Steuerbüro ... mehr als 130 Firmen registriert. Die X Ltd. verfügt über keine eigene Website und Telefonnummer. Die in Großbritannien erstellten Bilanzen der X Ltd. weisen im Jahr 2011 Gehaltszahlungen an den Kläger in seiner Funktion als Director aus.

- 3 Die in Großbritannien ansässige ... Ltd. (später ... Ltd.) --Y Ltd.--, hatte mit der A GmbH, einem inländischen Betreiber und Charterer von Flugzeugen, am ...2008 sogenannte Line Maintenance Agreements mit dem Gegenstand abgeschlossen, lizenziertes Flugzeugwartungspersonal (und deren Werkzeug) zu überlassen. Der Kläger und die Y Ltd. vereinbarten am ...2008 auf standardisierter Vertragsgrundlage einen "Freelancer Contract" ("... between [Y Ltd.] and [Kläger (in Fettdruck) und Name der X Ltd.]"), worin der "Freelancer" verpflichtet wurde, flugzeugbezogene Wartungsleistungen als Subunternehmer des Auftraggebers zu erbringen. Der Vertrag wurde vom Kläger mit seinem Namen (ohne Zusatz, als Organ der X Ltd. zu handeln) unterzeichnet.
- 4 Der Kläger übte seine Tätigkeit auf dem Flughafengelände der A GmbH aus. Für die im Auftrag der Y Ltd. tätigen Ingenieure und Mechaniker waren auf diesem Gelände (in durch die Y Ltd. von der A GmbH angemieteten Räumen) Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsflächen vorhanden. Die Mitarbeiter hatten unter anderem einen verschließbaren Spind, um ihre Kleidung aufzubewahren (auf der Spindtür war ein Schild mit dem jeweiligen Namen des Mitarbeiters und der Y Ltd. angebracht). Die Dokumentation der am Flugzeug durchgeführten Arbeiten (mit Unterschrift und Stempel) erfolgte im sogenannten Log-Buch des Flugzeugs in einem mit Computern ausgestatteten Raum der Y Ltd. neben dem Hangar. In diesem Raum hatte jeder Mitarbeiter ein mit seinem Namen und dem Namen der Y Ltd. beschriftetes Schließfach, in dem er persönliche Gegenstände wie Handy, Schlüssel, Geld et cetera aufbewahren konnte. Am Eingang des Gebäudes mussten sich die Mitarbeiter einer Sicherheitskontrolle unterziehen, anschließend konnten sie sich in dem Gebäude frei bewegen. Der Kläger war Inhaber eines Sicherheitsausweises für den Flughafen. Der Zutritt war unabhängig von der schichtplanorganisierten Einteilung zum Dienst technisch möglich. Die für die Y Ltd. tätigen Mitarbeiter buchten sich bei Arbeitsbeginn und -ende im Zeiterfassungssystem der A GmbH ein und aus. Die Y Ltd. erstellte ihre Rechnungen an die A GmbH anhand der Arbeitszeiten, die ihr von der A GmbH mitgeteilt worden waren.
- 5 Am 20.10.2008 beantragte der damalige steuerliche Berater des Klägers für diesen die Erteilung einer Steuernummer. Im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung wegen Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit erklärte der Kläger, dass er ab dem 01.04.2008 eine selbständige Tätigkeit als Flugzeugingenieur ausübe und mit Einkünften in Höhe von ... € rechne. Als Wohnanschrift gab der Kläger die ...straße ... in Z (Inland) an. Mit Schriftsatz vom 11.01.2011 erklärte der damalige Steuerberater gegenüber dem Finanzamt Z, dass der Kläger bis dato in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) keine Leistungen erbracht und sich lediglich zeitweise in Deutschland aufgehalten habe. Er sei als Ingenieur zur Wartung von Flugzeugen eingesetzt. Fälschlicherweise seien ihm in den Voranmeldungen Einnahmen zugerechnet worden. Diese seien jedoch in Großbritannien bereits versteuert, da in Deutschland keine Betriebsstätte vorhanden sei. Weil der Kläger für das Streitjahr 2008 keine Steuererklärung abgegeben hatte, schätzte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) die Besteuerungsgrundlagen und setzte mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung (AO) stehendem Bescheid vom 23.09.2014 die Einkommensteuer 2008 auf ... € fest.
- 6 In den Jahren 2010 bis 2015 (mit Unterbrechungen) fand beim Kläger eine Steuerfahndungsprüfung statt. Die Prüferin kam zu dem Ergebnis, dass der Kläger ab April 2008 Einnahmen aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den jeweiligen Streitjahren geltenden Fassung (EStG) durch die Wartung von Flugzeugen erzielt habe. Als Flugzeugingenieur habe er seine Tätigkeit ausschließlich auf dem Flughafen Z erbracht. Er habe mit seinem Sicherheitsausweis jederzeit Zugang zu den Einrichtungen gehabt, die alle Subunternehmer der Y Ltd. nutzen durften. Die Nutzung der Anlagen sei vertraglich zugesichert worden. Dazu zählten der Hangar, die "Library" (ein Raum mit PC-Anlagen, in dem die technischen Log-Bücher der Flugzeuge nach erfolgter Wartung vom jeweils verantwortlichen Ingenieur ausgefüllt werden), die Umkleide- und Sozialräume und das Büro der Y Ltd. im Raum 4.019. In diesem Büro sitze eine Stationsleiterin der Y Ltd., die als Ansprechpartnerin für die Ingenieure der Y Ltd. diene, die Schichtpläne erstelle, die im System der A GmbH erfassten Arbeitszeiten für die Abrechnung der geleisteten Stunden verwalte, Informationen an die Ingenieure weitergebe, Verträge mit den Ingenieuren schließe, diese aufbewahre und Belege für Reisekosten entgegennehme und bearbeite. Somit sei der Kläger in Deutschland in einer festen Einrichtung tätig und erfülle damit die Voraussetzungen für das Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates Deutschland. Weil der Kläger für die Streitjahre keine Steuererklärungen eingereicht habe, seien die Einkünfte zu schätzen. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass der Kläger andere als in dem Vertrag vom ...2008 vereinbarte Stundensätze erhalten habe; so seien zum Beispiel ... britische Pfund/Stunde in der Nachtschicht gezahlt worden. Dies ergebe sich aus den Abrechnungen der Y Ltd. gegenüber der A GmbH. Zu berücksichtigen sei auch, dass sich der Kläger ausweislich der Stundenzettel (timesheets) während des Prüfungszeitraums vom Mechaniker zum lizenzierten Ingenieur qualifiziert habe. Die Betriebseinnahmen für die Jahre 2008 bis 2012 seien anhand der Stundenaufzeichnungen auf der Grundlage der gegenüber der A GmbH abgerechneten Ingenieur- und Mechanikerleistungen des Klägers ermittelt worden; für die Jahre 2013 und 2014

hätten zum Zeitpunkt der Prüfung noch keine auswertbaren Unterlagen vorgelegen. Die Beträge seien monatlich zusammengefasst und mit dem amtlichen Kurs von britischen Pfund in Euro umgerechnet worden. Zu den Einnahmen hätten auch die "rent allowance" beziehungsweise "accomodation allowance" gehört. Dies sei ein Betrag, den die Y Ltd. üblicherweise den Ingenieuren auf ein in Deutschland geführtes Konto überwiesen habe, um die Zahlung von Miet- und Hotelkosten zu ermöglichen. Betriebsausgaben seien in Höhe von 20 % der Betriebseinnahmen zu schätzen. Dass der Kläger die erhaltenen Beträge vermutlich über seine Firma X Ltd. vereinnahmt und diese das Entgelt in Großbritannien versteuert habe, spiele für die rechtliche Beurteilung keine Rolle.

- 7** Das FA folgte der Auffassung der Steuerfahnderin, behandelte die Vergütungen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit und setzte mit den angefochtenen (Änderungs-)Bescheiden vom 27.11.2015 die Einkommensteuer fest (2008: ... €; 2009: ... €; 2010: ... €; 2011: ... €; 2012: ... €; 2013: ... €; 2014: ... €). Nach erfolglosem Einspruch gab das Sächsische Finanzgericht (FG) der dagegen erhobenen Klage mit Urteil vom 08.10.2020 - 3 K 49/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1692) unter Aufhebung der angefochtenen Bescheide statt. In der mündlichen Verhandlung hatte der Kläger auf Nachfrage des Gerichts vorgetragen, dass das ihm zur Verfügung gestellte Schließfach und der Umkleidespind zu klein seien, um sein Werkzeug darin aufzubewahren. Er führe sein Werkzeug in einer großen Kiste mit sich. Zwar sei es möglich, die Werkzeugkiste im Hangar zu belassen. Davon mache er jedoch aus Sicherheitsgründen keinen Gebrauch. Daraufhin war für das FA erklärt worden, dass an den Feststellungen der Steuerfahndung, dass das persönliche Werkzeug des Klägers in einem Schließfach untergebracht sei, nicht mehr festgehalten werde.
- 8** Das FA rügt die Verletzung materiellen und formellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9** Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10** Die Beigeladene hat sich nicht geäußert und keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist begründet; das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft die Voraussetzungen für das Vorliegen einer inländischen festen Einrichtung abgelehnt; die dort erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) beziehungsweise aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht, da das inländische Besteuerungsrecht durch das jeweilige --im Zeitablauf der Streitjahre jeweils geltende-- Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) nicht ausgeschlossen ist.
- 12** 1. Der Kläger ist in den Streitjahren in Deutschland nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 EStG mit Blick auf den inländischen Wohnsitz (§ 8 AO) unbeschränkt steuerpflichtig.
- 13** 2. Der Kläger ist Zurechnungssubjekt der mittels der vertraglichen Vereinbarung vom ...2008 ("Freelancer Contract") erzielten Einkünfte, die als gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Flugzeugmechaniker) beziehungsweise als freiberufliche Einkünfte im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Flugzeugingenieur) zu qualifizieren sind; wegen der streitfallbezogenen nicht zum Nachteil des Klägers reichenden Rechtsfolgen kommt es auf den Zeitpunkt der vom FG nicht festgestellten Weiterqualifizierung des Klägers entsprechend dem Berufsbild des Ingenieurs nicht an.
- 14** a) Im angefochtenen Urteil wurden die Einkünfte dem Kläger zugerechnet, da Anhaltspunkte dafür fehlen würden, dass der Kläger in einem Dienstverhältnis zur Beigeladenen gestanden habe (kein entsprechender Arbeitsvertrag; nach den Steuererklärungen der Beigeladenen für die Jahre 2009 bis 2011 keine Gehaltszahlungen an den Kläger für seine Tätigkeit als Flugzeugingenieur). Außerdem sei der Kläger Vertragspartner des Vertrags vom ...2008 (optische Gestaltung des Vertrags; Unterzeichnung durch den Kläger ohne auf die Beigeladene hinweisenden Funktionszusatz; Vertragsinhalt mit auf eine natürliche Person als Vertragspartner abzielenden Regelungen zu unter anderem Entgeltzahlungen im Krankheitsfall, Arbeitsunfähigkeit, Jahresurlaub). Eine Rechnungstellung gegenüber der Y Ltd. durch die Beigeladene hindere nicht; es handele sich um eine Abrechnung durch eine dritte Person, die die Einkünftezurechnung nicht beeinflusse. Im Übrigen liege bei einer Zwischenschaltung einer Gesellschaft in der

Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ein Rechtsmissbrauch im Sinne des § 42 AO vor, da wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe für die Zwischenschaltung fehlen würden und die Beigeladene keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfalte (sogenannte Briefkastenfirma ohne eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach Feststellungen der Steuerfahndung).

- 15** b) Die dagegen erhobenen Einwendungen des Klägers haben keinen Erfolg. Das FG hat den Vertragsinhalt rechtsfehlerfrei auf der Grundlage des auf eine natürliche Person bezogenen Wortlauts der Vereinbarung dahin gewürdigt, dass der Kläger die im Vertrag vereinbarte Leistung (Wartungsarbeiten auf der Grundlage der nur dem Kläger persönlich zustehenden Wartungslizenz) als vertragliche Hauptleistung schuldet und dass eine davon abweichende Rechnungstellung (als Rechnungstellung durch Dritte auf Veranlassung des Klägers) eine Zurechnung nicht hindere. Diese einzelfallbezogene Würdigung des konkreten Vertragsinhalts --die von einer abweichenden Darstellung des Klägers als Director der Beigeladenen zu einem "wirklichen Willen" der Vertragsparteien unabhängig wäre-- ist schlüssig und bindet den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 16** Ob bei anderer Würdigung die Voraussetzungen eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 AO) vorliegen würden, ist auf dieser Grundlage nicht entscheidungserheblich. Dass das FA in den Folgejahren (nach einer Verlagerung des Mittelpunkts der Lebensinteressen des Klägers nach Deutschland) nach dem Vortrag des Klägers die Einkünftezurechnung abweichend bewerte, berührt nach dem Prinzip der sogenannten Abschnittsbesteuerung --das heißt einer Pflicht zur jeweils eigenständigen Prüfung und Würdigung der Besteuerungsgrundlagen in jedem Besteuerungszeitraum-- die Streitjahre nicht.
- 17** 3. Die Besteuerung in Deutschland ist nicht durch Maßgaben des in den Streitjahren jeweils geltenden DBA --dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 26.11.1964 (BGBl II 1966, 359, BStBl I 1966, 730) i.d.F. des Revisionsprotokolls vom 23.03.1970 (BGBl II 1971, 46, BStBl I 1971, 140), DBA-Großbritannien 1964/1970, beziehungsweise ab dem 01.01.2011 dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 30.03.2010 (BGBl II 2010, 1334, BStBl I 2011, 470), DBA-Großbritannien 2010-- gehindert (siehe zum jeweiligen zeitlichen Anwendungsbereich der DBA Art. 32 Abs. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb DBA-Großbritannien 2010; Beckmann in Wassermeyer Großbritannien Vor Art. 1 Rz 2). Denn nach Art. XI Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 werden Einkünfte, die eine in einem der Gebiete ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art bezieht, nur in diesem Gebiet besteuert, 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 (Art. XI Abs. 1 Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970). An dieser Rechtslage hat sich durch das nachfolgende DBA nichts geändert (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f und g DBA-Großbritannien 2010). Entsprechendes gilt mit Blick auf das Vorliegen einer Betriebsstätte für den Zeitraum, in dem die Einkünfte als gewerblich zu qualifizieren sind.
- 18** a) Der Kläger fällt in den subjektiven Anwendungsbereich des jeweiligen DBA-Großbritannien, da er (neben seinem Wohnsitz in Deutschland) einen Wohnsitz in Großbritannien hatte, wobei alle Beteiligten davon ausgehen, dass er dort abkommensrechtlich ansässig war, weil er zur dortigen Wohnstätte die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen (den Mittelpunkt der Lebensinteressen) hatte (siehe zur Entscheidungssituation bei Doppelansässigkeit Art. II Abs. 1 Buchst. h Unterabs. ii Doppelbuchst. aa Satz 2 DBA-Großbritannien 1964/1970 beziehungsweise Art. 4 Abs. 2 Buchst. a Halbsatz 2 DBA-Großbritannien 2010).
- 19** b) Die Besteuerung in Deutschland ist abkommensrechtlich nicht gehindert, da die vom Kläger erzielten Tätigkeitseinkünfte durch Nutzung einer ihm in Deutschland regelmäßig zur Verfügung stehenden festen Einrichtung beziehungsweise einer Betriebsstätte erzielt wurden.
- 20** aa) Das in Art. XI Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970 verwendete (aber nicht ausdrücklich definierte) Tatbestandsmerkmal der festen Einrichtung korrespondiert mit dem dort definierten Betriebsstättenbegriff (Art. II Abs. 1 Buchst. l DBA-Großbritannien 1964/1970; s. allgemein z.B. Senatsurteil vom 28.06.2006 - I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100) --für die späteren Streitjahre siehe Art. 5 DBA-Großbritannien 2010-- und der auf eine "feste Geschäftseinrichtung" bezogenen Begrifflichkeit des § 12 Satz 1 AO (s. z.B. allgemein Senatsurteil vom 03.02.1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12).

- 21** Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (z.B. Senatsurteil vom 03.02.1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462; BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844, jeweils m.w.N.; zur Deutung als "Ständigkeit der von einem bestimmten Ort aus ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit" s. Wassermeyer in Dreseck/Seer [Hrsg.], Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, S. 589, 594 ff.). Für die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht ist grundsätzlich 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 der Nutzung im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit aus (Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a aa; BFH-Urteil vom 23.03.22 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844); allerdings muss die Verfügungsmacht keine alleinige sein (z.B. BFH-Urteil vom 18.03.2009 - III R 2/06, BFH/NV 2009, 1457). Darüber hinaus muss die Einrichtung oder Anlage der Tätigkeit unmittelbar dienen (BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844). Dazu muss dort eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt werden und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" (im Sinne einer örtlichen Verfestigung, s. Gosch in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 49 Rz 13) des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken (Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a bb; BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844; s.a. z.B. Lühn, Betriebs-Berater --BB-- 2009, 700; Beduhn/Staudler, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2019, 561; Töben/Schrepp, Deutsches Steuerrecht 2023, 305, 308 ff., jeweils m.w.N.).
- 22** bb) Im angefochtenen Urteil wurden diese Voraussetzungen mit Blick auf die von der Y Ltd. angemieteten Räume oder die zur Verfügung gestellten Flächen der A GmbH als nicht erfüllt angesehen. Der Kläger habe vertragszweckbezogen zu vorgegebenen Zeiten die durch die Y Ltd. angemieteten Räume und die Flächen der A GmbH, auf denen die Flugzeuge geparkt waren (Hangar), aufgesucht und dort entsprechende Wartungsleistungen erbracht. Sein Werkzeug habe er jeweils mitgeführt. Gegenstände seines Unternehmens (Werkzeuge) seien weder in den von der Y Ltd. angemieteten Räumen noch auf den Flächen der A GmbH verblieben. Allein das "Sichaufhalten und Tätigwerden" mit eigenem Werkzeug in fremden Räumlichkeiten, um Arbeiten zu verrichten, reiche nicht aus. Insbesondere fehle es an der geforderten "Verwurzelung" des klägerischen Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der Tätigkeit. So hätten sich in den angemieteten Räumlichkeiten der Y Ltd. beziehungsweise auf den Flächen der A GmbH keine Vorrichtungen befunden, über die der Kläger Verfügungsmacht hatte und die für die Erfüllung der vertraglich geschuldeten Tätigkeit erforderlich waren. Soweit der Kläger die Ergebnisse der Flugzeugwartung beziehungsweise die Freigabe von Flugzeugen in Computer, die in den angemieteten Räumlichkeiten der Y Ltd. aufgestellt waren, eingegeben habe, handele es sich nicht um einen dem Kläger zugewiesenen Arbeitsplatz, über den er verfügen konnte, da dieser Platz während der Abwesenheit des Klägers nicht für ihn vorgehalten worden sei. Die Verfügungsmacht über ein Schließfach und einen Kleiderspind reiche nicht aus, da diese Vorrichtungen allein der Aufbewahrung privater Gegenstände gedient hätten, ohne dass sich betrieblicher Bezug daraus herleiten lasse. Da letztlich entscheidend sei, dass eine bestimmte selbständige unternehmerische Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung ausgeübt werde, genüge die Möglichkeit, private Gegenstände während der ausgeübten Tätigkeit diebstahlsicher aufzubewahren, diesem Erfordernis nicht, da die Einrichtung in diesem Fall nicht unmittelbar dem Unternehmen diene.
- 23** cc) Dieser Würdigung im angefochtenen Urteil, die offenkundig davon beeinflusst ist, dass der Senat in seinem Beschluss vom 09.01.2019 - I B 138/17 (BFH/NV 2019, 681) ausgeführt hat, "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, ist eine feste Einrichtung i.S. von Art. XI Abs. 1 Satz 1 DBA-Großbritannien 1964/1970", während im Streitfall eine solche Aufbewahrung der Wartungswerkzeuge im Schließfach/Spind nicht vorgelegen hat (s.a. Büchter-Hole, EFG 2021, 1695, 1696), ist nicht zu folgen.
- 24** Eine Verfügungsmacht des Klägers im Sinne einer Nutzungsmöglichkeit über die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung unerlässlichen Räumlichkeiten (Hangar, Computerraum, Verwaltungs-/Aufenthalts- und Umkleideraum) hat jedenfalls mittelbar (und abgeleitet aus der Vereinbarung zwischen der A GmbH und der Y Ltd. und darauf aufbauend aus der "Freelancer-Vereinbarung" vom ...2008) als unabdingbare Voraussetzung seiner Tätigkeit bestanden; dass die Verfügungsmacht keine alleinige war und dass sie hätte entzogen werden können (auch durch Umstände des Hauptauftragsverhältnisses veranlasst, auf die der Kläger keinen Einfluss hatte), beeinträchtigt seine Position für die Dauer der noch nicht aufgekündigten Vereinbarung (auch wenn nur das

Betreten zur Leistungserbringung gestattet sein sollte) ebenso wenig wie eine (fremde) Sicherheitskontrolle beim Betreten des Geländes. Darüber hinaus fehlt es im Streitfall auch nicht an der durch die Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen bei Geschäftseinrichtungen (nach den Feststellungen des FG im Streitfall: Spind und Schließfach) vermittelten ortsbezogenen "Verwurzelung" des Unternehmens des Klägers mit dieser Örtlichkeit (in der Ausgangslage ähnlich FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.10.2021 - 3 K 589/19, EFG 2022, 88 ["Schreibtisch zur Mitbenutzung und ein Standcontainer zur alleinigen Nutzung"], anhängige Revision BFH I R 47/21; wohl a.A. Kutac/Porebski, Finanz-Rundschau --FR-- 2022, 202, 208 ff.; jedenfalls zweifelnd Kudert/Porebski, Praxis Internationale Steuerberatung --PIStB-- 2019, 338), die auch den entscheidungserheblichen Unterschied zur Sachverhaltskonstellation im Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922 (Gemeinschaftsräume für sämtliches Reinigungspersonal ohne unternehmensbezogene Zuordnung) und zur Anknüpfung an eine "bloße physische Präsenz" (im Sinne einer "(unechten) Dienstleistungsbetriebsstätte" - s. z.B. Stuffer in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Festgabe zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer, 2015, Nr. 22 Rz 5) begründet.

- 25** Dabei ist zu beachten, dass die zwischen den Beteiligten einvernehmliche Feststellung, dass der Kläger in dem ihm persönlich zugewiesenen Schließfach sein Werkzeug nicht aufbewahrt hat (wobei dieser Umstand vom FG auch auf den Spind bezogen wurde, so dass ausdrücklich eine gegenteilige Feststellung zur Sachlage in dem Fall, der dem Urteil des Sächsischen FG vom 30.11.2017 - 1 K 123/17, FR 2020, 1009 [mit darauffolgendem Senatsbeschluss im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren vom 09.01.2019 - I B 138/17, BFH/NV 2019, 681] zu Grunde lag, vorliegt), eine betriebsbezogene Nutzung des personenbezogenen Spinds (Aufbewahren der Arbeitskleidung und dem Arbeitsschutz dienender Gegenstände außerhalb der konkreten Einsatzzeiten des Klägers) denkgesetzlich nicht ausschließt. Vielmehr ist der Spind auf der Grundlage betriebsbezogener Erfordernisse dazu geeignet und bestimmt, die private Kleidung während der Einsatzzeit und die Arbeitskleidung des Klägers außerhalb der Einsatzzeit aufzubewahren (Entsprechendes gilt für private Gegenstände und das Schließfach). Dies entwertet die Schlussfolgerung des FG ("Vorrichtungen dienen allein der Aufbewahrung privater Gegenstände") vollen Umfangs, so dass insoweit keine Bindungswirkung im Revisionsverfahren bestehen kann. Auch wenn die Werkzeuge nach dem jeweiligen Abschluss der Tätigkeit nicht "am Ort" deponiert gewesen sein sollten, ist damit nur ein Teil der der Tätigkeit dienenden (und eine ordnungsgemäße Ausübung nach den gerichtsbekannt geltenden Arbeitsschutzvorschriften ermöglichenden) unerlässlichen Arbeitsmittel angesprochen. Für die Entscheidung des Streitfalls kommt es deshalb nicht darauf an, ob die "Verwurzelung" --wie vom FG offensichtlich angenommen (Hinweis auf eine Aufbewahrung "privater Gegenstände" während der Arbeitszeit)-- im Rahmen der anzustellenden Gesamtwürdigung nur durch Komponenten vermittelt wird, die einen unmittelbaren Leistungsbezug aufweisen (s. insoweit offen gelassen bei Beduhn/Staudler, IStR 2019, 561, 568; eher ablehnend Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz 41; für eine solche Bedingung aber wohl Kutac/Porebski, FR 2022, 202, 210). Im Rahmen einer solchen Gesamtwürdigung war im Übrigen auch zu berücksichtigen, dass nach Auskunft des Klägers in der mündlichen Verhandlung vor dem FG zumindest die Möglichkeit bestanden hat, die persönliche Werkzeugkiste im Hangar zu deponieren.
- 26** dd) Entgegen der Ansicht des Klägers stehen diesem Ergebnis die Anforderungen des DBA-Begriffs der Betriebsstätte nicht entgegen. Denn es liegen --wenn diese Kriterien uneingeschränkt auf die Situation der Ausübung freiberuflicher Tätigkeit und den Umstand einer "festen Einrichtung" übertragbar sein sollten-- keine als Rückausnahme anzusehenden Funktionen untergeordneter Art vor; insoweit bleibt der klägerische Hinweis (s.a. Lühn, BB 2009, 700, 703) auf "eine Nutzung ausschließlich zur Lagerung ... von Gütern" im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. iii Doppelbuchst. aa DBA-Großbritannien 1964/1970 beziehungsweise Art. 5 Abs. 4 Buchst. a DBA-Großbritannien 2010 durch das Vorhandensein eines "Warenlagers" bei der Aufbewahrung von Gegenständen, die zur Leistungserbringung verwendet werden, und auf eine "ausschließliche Unterhaltung für andere Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen" im Sinne des Art. II Abs. 1 Buchst. I Unterabs. iii Doppelbuchst. ee DBA-Großbritannien 1964/1970 beziehungsweise Art. 5 Abs. 4 Buchst. e DBA-Großbritannien 2010 ohne Erfolg. Denn die Gesamtsituation der (Mit-)Verfügungsmacht und der "Verwurzelung" an diesem Ort der Leistungserbringung entspricht der unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeitsausübung des Klägers ("Haupttätigkeit").
- 27** 4. Die Höhe der (vom FA wegen der Nichtabgabe von Steuererklärungen nach § 162 Abs. 1 AO geschätzten) Besteuerungsgrundlagen nach einer "betriebsstättenbezogenen Einkünftezuordnung" (s. insoweit z.B. Kudert/Porebski, PIStB 2019, 338, 343 f.) steht nicht im Streit, so dass weitere Erörterungen entbehrlich sind.
- 28** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 3 FGO; Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de