

# Urteil vom 29. April 2020, XI R 3/18

## Begriff der Betriebsstätte bzw. festen Niederlassung im Umsatzsteuerrecht

ECLI:DE:BFH:2020:U.290420.XIR3.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 3a Abs 3 S 1, UStG § 3a Abs 2, EGRL 112/2006 Art 43, EGRL 112/2006 Art 45, EUV 282/2011 Art 11 Abs 2, UStAE Abschn 3a.1 Abs 3 S 4, UStG § 3a Abs 1, UStG § 3a Abs 4 Nr 3, UStG VZ 2008 , UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 28. November 2017, Az: 7 K 7228/15

## Leitsätze

Der Unternehmer unterhält jedenfalls dann eine Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung, wenn er umfassenden Zugriff auf eine Einrichtung hat, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistung ermöglicht.

## Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 29.11.2017 - 7 K 7228/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Besteuerungszeiträumen 2008 bis 2010 (Streitjahre) als beratender Volkswirt unternehmerisch tätig. Der Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit war S, seine Umsätze versteuerte er nach vereinnahmten Entgelten.
- 2** In den Streitjahren bezog der Kläger Vergütungen aus einer Tätigkeit als sog. intermittierender Langzeitberater eines ... Projektpartners aus dem Nicht-EU-Staat X (X). Vertragspartner waren insoweit der nicht unternehmerisch tätige ... (W) als Leistungsempfänger mit Sitz in S sowie die ... GmbH (A-GmbH), eine 100-prozentige Tochter des ... (J), die das Projekt buchhalterisch abwickelte. Laut Vereinbarung waren Einsatztage im In- und Ausland einschließlich der Vor- und Nachbereitung, Reisetage sowie die Berichterstattung in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zu leisten (je Auslandseinsatz mindestens 2/3 der Einsatztage in X und bis zu 1/3 der Einsatztage für Reise, Vorbereitung und Berichterstattung). Der Einsatz des Klägers wurde durch Mittel des Bundesministeriums für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (BMZ) finanziert. Die Industrie- und Handelskammer (IHK) X stellte aufgrund entsprechender Vereinbarung mit dem W Büroräume sowie eine Infrastruktur mit Personal, das den Weisungen des Klägers unterlag, zur Verfügung.
- 3** Ferner erhielt der Kläger in den Streitjahren --was nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens ist-- Zahlungen für von ihm als Kurzzeitberater/Kurzzeitexperte an 173 Einsatztagen erbrachte Beratungsleistungen für das Programm "Modellhafter Aufbau von Wirtschaftsstrukturen, Y", die er gegenüber der ... GmbH (B) --einer gemeinnützigen Dienstleistungsorganisation verschiedener deutscher Verbände (F ..., G ..., H ... und des J)-- erbrachte.
- 4** Schließlich erhielt der Kläger im Streitjahr 2010 Vergütungen für --auf eine Zeitdauer von drei Jahren angelegte--

Leistungen als intermittierender Langzeitberater im Rahmen eines Partnerschaftsprojekts zwischen der IHK P (als Auftraggeberin) und Einrichtungen der mittelständischen Wirtschaft im Nicht-EU-Staat Z (Z). Das Projekt wurde gleichfalls durch das BMZ finanziert. Die Tätigkeitsschwerpunkte des Klägers als Projektkoordinator waren die Beratung und Unterstützung der Partner aus Z, insbesondere der IHK V, Vorbereitung und Vor-Ort-Koordination der Einsätze von Kurzzeitexperten aus Deutschland und Z, Kostenkalkulationen und Feinplanungen sowie Abrechnungen gemäß der Bundeshaushaltsordnung und den geltenden Bewilligungsbedingungen. Die IHK V stellte aufgrund Vereinbarung mit der IHK P für die Projektdauer Büroräume zur Verfügung. Eine lokale Koordinatorin hatte seinen dienstlichen Weisungen zu folgen.

- 5 Der Kläger rechnete gegenüber der A-GmbH, der B sowie der IHK P über die von ihm erbrachten Leistungen jeweils ohne Ausweis der Umsatzsteuer ab. In seinen Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre, die jeweils Steuerfestsetzungen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleichstanden, sind die betreffenden Umsätze als nicht steuerbar angeführt.
- 6 Nach einer Außenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass sich der Ort der betreffenden sonstigen Leistungen --für die Streitjahre 2008 und 2009 nach § 3a Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (i.d.F. der Bekanntmachung vom 21.02.2005, BGBl I 2005, 386 --UStG 2005--) und für das Streitjahr 2010 nach § 3a Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (i.d.F. des Art. 7 Nr. 2 des Jahressteuergesetzes 2009, BGBl I 2008, 2794 --UStG 2009--)-- jeweils im Inland befunden habe und die deshalb steuerbaren Umsätze nach den vereinnahmten Beträgen abzüglich der Umsatzsteuer zu bemessen seien. Am 02.08.2013 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) entsprechende Änderungsbescheide. Die Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 09.09.2015 als unbegründet zurück.
- 7 Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 500 veröffentlichtem Urteil vom 29.11.2017 - 7 K 7228/15 als unbegründet ab.
- 8 Der Kläger habe jeweils umsatzsteuerbare Leistungen gegen Entgelt erbracht. Die von ihm vereinnahmten Beträge stellten keine echten Zuschüsse, sondern Entgelte für an den W, die B und die IHK P erbrachte Leistungen dar. Der Leistungsort der vom Kläger erbrachten Beratungsleistungen habe sich unter Geltung des UStG 2005 wie auch des UStG 2009 jeweils im Inland befunden.
- 9 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Das FG-Urteil verstoße insbesondere gegen § 12 der Abgabenordnung (AO) und Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem i.d.F. der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.02.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (MwStSystRL), der inhaltlich Art. 43 MwStSystRL in der vorhergehenden Fassung (a.F.) entspreche. Das FG habe den Begriff der Betriebsstätte entgegen dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Welmory vom 16.10.2014 - C-605/12 (EU:C:2014:2298, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2014, 937) und dem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15.02.2017 - XI R 21/15 (BFH/NV 2017, 769) zu eng ausgelegt. Für das Vorliegen einer Betriebsstätte genüge bereits, dass er, der Kläger, einen engen und beständigen Zugriff auf die personelle und technische Ausstattung eines Anderen hatte. Seine Verfügungsgewalt sei mit der eines Mieters bzw. Eigentümers im Wesentlichen vergleichbar. Denn auch ein Mieter würde die Räume für seine berufliche Tätigkeit nur für die Zeit nutzen und anmieten bzw. Sachgegenstände erwerben und Mitarbeiter anstellen, die er im Ausland für seine berufliche Tätigkeit benötigt. Die jeweiligen Projekte seien auf mindestens drei Jahre angelegt gewesen, so dass von einem hinreichenden Grad an Beständigkeit auszugehen sei. In diesem Zeitraum habe der Kläger über die Räume verfügen können wie ein Mieter, Eigentümer oder Arbeitgeber. Allerdings würden seine Umsätze aus dem Nicht-EU-Staat Y (Y) nicht von der Revision erfasst.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 29.11.2017 - 7 K 7228/15 sowie der Einspruchsentscheidung vom 09.09.2015 die Umsatzsteuerbescheide vom 02.08.2013 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer für 2008 um ... €, die Umsatzsteuer für 2009 um ... € und die Umsatzsteuer für 2010 um ... € herabgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, soweit sie nicht bereits wegen mangelnder Revisionsbegründung als unzulässig zu verwerfen ist.
- 13 Sowohl in X als auch in Z habe der vom jeweiligen Projektpartner gestellte Büroraum nicht nur dem Kläger, sondern auch eigenen oder fremden Kurzzeitexperten sowie der lokalen Koordinatorin zur gemeinsamen Nutzung

zur Verfügung gestanden. Der Kläger habe zwar behauptet, keinen Beschränkungen im Hinblick auf eine Nutzung der Räume sowie der Sach- und Personalmittel für seine anderen Projekte unterlegen zu haben, habe dies aber nicht unter Beweis gestellt. Es komme nicht auf den Betriebsstättenbegriff des § 12 AO an, sondern auf den Begriff der festen Niederlassung i.S. des Art. 43 MwStSystRL a.F. bzw. des Art. 45 Satz 2 MwStSystRL. Die feste Niederlassung erfordere einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der Leistungen ermöglicht (BFH-Urteil vom 30.06.2011 - V R 37/09, BFH/NV 2011, 2129). Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines Anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit genügen nicht. Das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten des Vertragspartners reiche nicht aus, um die erforderliche Verfügungsmacht zu begründen. Dies gelte selbst dann, wenn die Tätigkeit zeitlich wiederholt oder sogar dauerhaft erbracht wird (BFH-Urteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922).

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des Klägers ist zulässig. Sie entspricht den Begründungserfordernissen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 15** 1. Nach dieser Vorschrift muss der Revisionskläger die Umstände bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergeben soll. Er muss neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstößes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Erforderlich ist eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 09.03.2016 - I R 79/14, BFH/NV 2016, 1039, Rz 12; vom 11.01.2017 - VI R 26/15, BFH/NV 2017, 473, Rz 20; vom 05.10.2017 - VIII R 13/14, BFH/NV 2018, 27, Rz 20).
- 16** 2. Diese Voraussetzungen sind erfüllt. Der Kläger hat sich in seiner Begründungsschrift mit dem vom FG vertretenen Begriff der Betriebsstätte bzw. der festen Niederlassung inhaltlich auseinandergesetzt. Ferner hat er im Hinblick darauf, dass er in Bezug auf eine Betriebsstätte bzw. eine feste Niederlassung in Y bereits nicht substantiiert und mit Beweisanträgen gestützt vorgetragen habe, seine Revision auf die steuerrechtliche Beurteilung seiner Einsätze in X und Z beschränkt.

III.

- 17** Die Revision ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 18** Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, dass zu den vom Kläger im Streitjahr 2010 gegenüber der IHK P erbrachten Leistungen eine Leistungsortbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG 2009 nicht zum Tragen kommt. Ferner hat das FG die den Leistungsort bestimmende Regelung des § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG 2005/2009 rechtsfehlerhaft ausgelegt. In welchem Umfang der Kläger die im Revisionsverfahren streitbefangenen Leistungen im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) oder im Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) ausgeführt hat, kann der Senat aufgrund der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht abschließend entscheiden.
- 19** 1. Zutreffend hat das FG erkannt, dass der Kläger in den Streitjahren --was dieser im Revisionsverfahren nicht mehr in Abrede stellt-- mit den betreffenden Tätigkeiten im Rahmen seines Unternehmens sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) gegen Entgelt ausgeführt hat.
- 20** a) Nach ständiger Rechtsprechung erbringt ein Unternehmer Leistungen gegen Entgelt i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, wenn zwischen ihm und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, so dass das Entgelt als Gegenwert für die Leistung anzusehen ist (vgl. z.B. EuGH-Urteil Bastova vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, UR 2016, 913, Rz 28; BFH-Urteile vom 28.05.2013 - XI R 32/11, BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 41; vom 13.02.2019 - XI R 1/17, BFHE 263, 560, Rz 16; jeweils m.w.N.).
- 21** b) Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es zwar an dem für die Steuerbarkeit einer Leistung erforderlichen

Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein --aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen-- dient und deshalb nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung an den Zahlenden steht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 02.09.2010 - V R 23/09, BFH/NV 2011, 458, Rz 19; vom 26.09.2012 - V R 22/11, BFHE 239, 369, BStBl II 2020, 126, Rz 15; jeweils m.w.N.).

- 22** c) Erbringt jedoch ein Unternehmer --wie der Kläger im Streitfall-- in Erfüllung eines gegenseitigen Vertrags Leistungen gegen Entgelt, ist grundsätzlich von einem steuerbaren Leistungsaustausch auszugehen. Unerheblich ist dabei, ob die Leistung dem Nutzen der Allgemeinheit dient, da die Motive für die Begründung des Leistungsaustauschs den für den Leistungsaustausch erforderlichen Zusammenhang nicht in Frage stellen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 243, 419, BStBl II 2014, 411, Rz 43).
- 23** 2. Allerdings hat der Kläger als Langzeitberater gegenüber dem W in den Streitjahren 2008 bis 2010 entgegen dem angefochtenen FG-Urteil (auch) nichtsteuerbare, da nicht im Inland ausgeführte sonstige Leistungen erbracht.
- 24** a) Zwar hat das FG für die Streitjahre 2008 und 2009 eine von § 3a Abs. 1 UStG abweichende Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 UStG 2005 zu Recht abgelehnt.
- 25** aa) Nach § 3a Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 3 UStG 2005 werden die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur, Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung, sofern deren Empfänger ein Unternehmer ist, dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.
- 26** bb) Unionsrechtlich beruhte diese Vorschrift für die Streitjahre 2008 und 2009 auf Art. 56 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL a.F., der als tatbestandliche Dienstleistungen u.a. diejenigen von Beratern, Ingenieuren, Studienbüros, Anwälten, Buchprüfern und sonstige ähnliche Dienstleistungen anführt.
- 27** Nach der noch zu Art. 9 Abs. 2 Buchst. e dritter Gedankenstrich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) ergangenen Rechtsprechung (vgl. z.B. EuGH-Urteile von Hoffmann vom 16.09.1997 - C-145/96, EU:C:1997:406, UR 1998, 17, Rz 15; Kronospan Mielec vom 07.10.2010 - C-222/09, EU:C:2010:593, UR 2010, 854, Rz 20) beziehen sich die nämlichen Vorschriften nicht auf die angeführten Berufe, sondern auf Leistungen, die hauptsächlich und gewöhnlich im Rahmen dieser Berufe erbracht werden (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30.11.2016 - V R 15/16, BFH/NV 2017, 331, Rz 19).
- 28** cc) Der Kläger hat nach den tatsächlichen Feststellungen des FG einschlägige Leistungen als beratender Volkswirt auf dem Gebiet der Wirtschaftsförderung erbracht. Das FG hat den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass die betreffenden Leistungen ausschließlich gegenüber dem W erfolgten. Diese Würdigung, die zudem von den Beteiligten geteilt wird, ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO.
- 29** dd) Eine Verlagerung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 3 UStG 2005 liegt nicht vor.
- 30** (1) Denn weder aus dem Vortrag der Beteiligten, dem übrigen Akteninhalt noch sonst ist ersichtlich, dass der W i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG unternehmerisch tätig geworden wäre, weshalb eine Ortsverlagerung nach § 3a Abs. 3 Sätze 1 und 2 UStG 2005 nicht in Betracht kommt.
- 31** (2) Auch wenn es sich danach beim W nicht um einen Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG handelt, verlagert sich der Leistungsort ebenso wenig nach § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG 2005, da der W seinen Sitz nicht im Drittlandsgebiet, sondern in S hat.
- 32** b) Das FG hat jedoch zu Unrecht angenommen, dass der Kläger in den Streitjahren 2008 und 2009 in X keine Betriebsstätte unterhalten habe, von der aus er sonstige Leistungen ausgeführt hat.
- 33** aa) Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG 2005 wird eine sonstige Leistung (vorbehaltlich der im Streitfall nicht maßgeblichen §§ 3b und 3f UStG 2005 und soweit --wie im Streitfall-- § 3a Abs. 2 UStG 2005 nicht erfüllt ist) an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 1 Satz 2 UStG 2005).

- 34** bb) Der in dieser Vorschrift verwendete Begriff der Betriebsstätte stimmt mit dem vom 01.01.2007 bis 31.12.2009 in Art. 43 MwStSystRL a.F. verwendeten Begriff der festen Niederlassung überein (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.2012 - XI R 30/10, BFHE 239, 526, BStBl II 2013, 348, Rz 36 ff.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 769, Rz 18).
- 35** (1) Zu Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG hat der EuGH bereits entschieden, dass vorrangiger Anknüpfungspunkt für die Bestimmung des Ortes der Dienstleistung der Ort ist, an dem der Dienstleistungserbringer den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat. Eine weitere Niederlassung ist nur dann zu berücksichtigen, wenn die Anknüpfung an den Sitz nicht zu einer steuerlich sinnvollen Lösung führt oder wenn sie einen Konflikt mit einem anderen Mitgliedstaat zur Folge hat (vgl. z.B. EuGH-Urteile Berkholz vom 04.07.1985 - C-168/84, EU:C:1985:299, Rz 17; ARO Lease vom 17.07.1997 - C-190/95, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 15; Welmory, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 53).
- 36** (2) Eine Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung liegt deshalb nur dann vor, wenn die Niederlassung eines Steuerpflichtigen einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur hat, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der betreffenden Dienstleistungen ermöglicht (vgl. z.B. EuGH-Urteile ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 16; Planzer Luxembourg vom 28.06.2007 - C-73/06, EU:C:2007:397, UR 2007, 654, Rz 54; Welmory, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 58; ferner BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 769, Rz 19). Dem entspricht nunmehr Art. 11 Abs. 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (DVO (EU) Nr. 282/2011), der auch für vor seinem Inkrafttreten liegende Zeiträume zu berücksichtigen ist (vgl. EuGH-Urteil Welmory, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 46).
- 37** (3) Dabei sind u.a. folgende Grundsätze zu beachten (vgl. Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 15.05.2014 in der Rechtssache Welmory, EU:C:2014:340, Rz 48 ff.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 769, Rz 21 ff.):
- Für die Annahme einer festen Niederlassung in einem Staat ist es nicht erforderlich, dass der Steuerpflichtige dort über Personal verfügt, das bei ihm selbst angestellt ist, oder über Sachmittel, die sich in seinem Eigentum befinden. Es würde zu Missbrauch einladen, wenn ein Steuerpflichtiger allein dadurch die Besteuerung von Dienstleistungen von einem Mitgliedstaat in den anderen verlagern könnte, indem er seinen Personalbedarf über verschiedene Dienstleister deckte. Gleiches gilt für Sachmittel.
  - Auch wenn eine feste Niederlassung nicht zwingend eigenes Personal und eigene technische Ausstattung erfordert, muss dem Steuerpflichtigen jedoch --aufgrund des Erfordernisses eines hinreichenden Grads an Beständigkeit der Niederlassung-- eine vergleichbare Verfügungsgewalt über das Personal und die Sachmittel zustehen.
  - Ein Steuerpflichtiger kann zwar nicht als solcher eine feste Niederlassung eines anderen Steuerpflichtigen darstellen (vgl. hierzu auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 14.11.2019 in der Rechtssache Dong Yang Electronics - C-547/18, EU:C:2019:976, Rz 43; BFH-Beschluss vom 10.12.1998 - V R 49/97, BFH/NV 1999, 839); dies schließt aber nicht aus, dass ein Steuerpflichtiger engen und beständigen Zugriff auf die personelle und technische Ausstattung eines anderen Steuerpflichtigen hat, der auch gleichzeitig für die dadurch begründete feste Niederlassung in anderer Hinsicht ein Dienstleistungserbringer sein kann.
- 38** cc) Nach diesen Maßgaben liegen die Voraussetzungen einer Betriebsstätte bzw. einer festen Niederlassung des Klägers in X vor.
- 39** (1) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG oblag dem Kläger der Aufbau der notwendigen Projektinfrastruktur in X. Das FG hat dies dahin gewürdigt, dass der Kläger Einfluss auf die Personalauswahl und die Beschaffungsentscheidungen für die Büroausstattung hatte und ihm die Räume nebst Sach- und Personalausstattung im Rahmen seiner Projektaufgaben in vollem Umfang zur Verfügung standen, da ohne umfassenden Zugriff auf die Räume und ohne Mitentscheidungsbefugnisse über Sachbeschaffungen und die Personaleinstellung diese Aufgabenübertragung nicht sinnvoll durchführbar gewesen sei. Diese Würdigung des FG wird durch dessen Feststellungen gestützt, dass der Kläger den Dienstvertrag mit der vollzeittätigen lokalen Koordinatorin, die seinen dienstlichen Weisungen unterlag, für den W unterzeichnet hatte und der Kläger auch Sachmittel für die Büroräume beschafft und vor Ort --mit Kostenerstattung durch den W-- bezahlt hat. Die



tatsächliche Würdigung des FG ist möglich und verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze; sie bindet daher den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO.

- 40** Wenn das FA dem entgegenhält, der vom Projektpartner gestellte Büroraum habe nicht nur dem Kläger, sondern auch der lokalen Koordinatorin zur gemeinsamen Nutzung zur Verfügung gestanden, vernachlässigt es, dass die lokale Koordinatorin den dienstlichen Weisungen des Klägers unterlag. Soweit der Kläger den Büroraum mit eigenen oder fremden Kurzzeitexperten habe teilen müssen, ist solches --soweit es darauf ankommen würde-- vom FG nicht festgestellt.
- 41** (2) Das FG hat die Annahme einer Betriebsstätte bzw. einer festen Niederlassung des Klägers daran scheitern lassen, dass dessen Verfügungsgewalt über die Sach- und Personalmittel in X von vornherein auf die Nutzung für die in dem Vertrag mit dem W bezeichneten Leistungen an genau diesen Leistungsempfänger, der ihm die Mittel allein zu diesem Zweck zur Verfügung gestellt habe, und die Dauer ebendieses Projekts beschränkt gewesen sei. Daher habe es dem Kläger an einer Verfügungsgewalt gefehlt, die mit der eines Mieters oder Eigentümers der Räume, Eigentümers der Ausstattungsgegenstände und Arbeitgebers der Mitarbeiter im Wesentlichen vergleichbar wäre.
- 42** (3) Diese Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte bzw. der festen Niederlassung entspricht nicht den Grundsätzen, die der EuGH und in dessen Folge der BFH aufgestellt haben (vgl. z.B. EuGH-Urteile Berkholz, EU:C:1985:299, Rz 18; ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 15 f.; Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397, UR 2007, 654, Rz 54; Welmory, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 58 ff.; z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 769, Rz 19 ff.). Denn der Kläger war nicht nur im Rahmen der Erledigung der ihm übertragenen Aufgaben frei, sondern er hatte auch umfassenden Zugriff auf die ihm zur Verfügung gestellten Räume (er hatte jederzeit Zutritt), ferner hatte er Einfluss auf Beschaffungsentscheidungen und die Auswahl von Personal, das seinen dienstlichen Weisungen zu folgen hatte. Diese "Einrichtung" verfügte erkennbar über einen ausreichenden Bestand an Personal- und Sachmitteln, der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich war; sie wies einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur auf, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der vom Kläger geschuldeten Dienstleistungen ermöglichte (vgl. hierzu z.B. EuGH-Urteile ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 15 f.; Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397, UR 2007, 654, Rz 54; Welmory, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 58; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 769, Rz 19 ff.; Abschn. 3a.1 Abs. 3 Sätze 2 und 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserrlasses --UStAE--).
- 43** Dass die Personal- und Sachmittel dem Kläger auf Geheiß des W von einem Dritten gerade nur für dieses Projekt und lediglich für dessen Dauer gestellt wurden, steht der Annahme einer festen Niederlassung des Klägers nicht entgegen. So kam es auch in der Rechtssache Welmory nicht darauf an, dass der zypriotischen Gesellschaft die Infrastruktur in der Republik Polen (nur) von der polnischen Gesellschaft, ihrem Vertragspartner in dem betreffenden Leistungsverhältnis, zur Verfügung gestellt wurde, sondern allein darauf, ob die betreffende Infrastruktur das erforderliche Maß aufwies (vgl. EuGH-Urteil Welmory, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 61, 63).
- 44** Für die Annahme einer festen Niederlassung ist es notwendig, aber auch ausreichend, dass die für die Erbringung bestimmter Dienstleistungen erforderlichen personellen Mittel und Betriebsmittel ständig vorhanden sind und diese Niederlassung damit einen gewissen Bestand hat (vgl. EuGH-Urteil ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 15). Darauf, dass sich der Einsatz des Klägers in X auf die Besteuerungszeiträume Dezember 2007 bis November 2010 erstreckte, kommt es danach nicht an.
- 45** Von diesen Grundsätzen geht offensichtlich auch die Finanzverwaltung aus, wenn nach dem in Abschn. 3a.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE gebildeten Beispiel die erforderliche beständige Struktur (bereits) vorliegt, wenn die Einrichtung über eine Anzahl von Beschäftigten verfügt, von hier aus Verträge abgeschlossen werden können, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgen und Entscheidungen getroffen werden, z.B. über den Wareneinkauf.
- 46** (4) Da schließlich die Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung des Klägers über eine personelle Ausstattung verfügte, wird der Rechtsstreit durch das Vorabentscheidungsersuchen des Österreichischen Bundesfinanzgerichts vom 20.12.2019 - RV/7103840/2015 (juris; abzurufen auch unter <https://www.bfg.gv.at>) nicht berührt.
- 47** c) Für das Streitjahr 2010 hat das FG bezüglich der vom Kläger an den W erbrachten Leistungen zwar eine von § 3a Abs. 1 UStG 2009 abweichende Ortsbestimmung zu Recht verneint.
- 48** aa) Eine Leistungsortbestimmung nach § 3a Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG 2009 (der auf Art. 59 Buchst. c MwStSystRL beruht) für die sonstigen Leistungen aus der Tätigkeit als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer, Sachverständiger, Ingenieur,

Aufsichtsratsmitglied, Dolmetscher und Übersetzer sowie ähnliche Leistungen anderer Unternehmer, insbesondere die rechtliche, wirtschaftliche und technische Beratung, scheidet aus, da sich der Sitz des W, der nach den Feststellungen des FG die Leistungen des Klägers empfangen hat, nicht im Drittlandsgebiet, sondern in S befindet.

- 49 bb) Der Leistungsort verlagert sich auch nicht nach § 3a Abs. 2 UStG 2009, da der W weder unternehmerisch tätig noch ihm nach den Feststellungen des FG eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden war.
- 50 d) Das FG hat aber auch für das Streitjahr 2010 zu Unrecht angenommen, dass der Kläger in der X keine Betriebsstätte unterhalten habe, von der aus er sonstige Leistungen ausgeführt hat.
- 51 aa) Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG 2009 wird eine sonstige Leistung vorbehaltlich der --hier jeweils nicht einschlägigen-- Absätze 2 bis 7 und der §§ 3b, 3e und 3f UStG 2009 an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte ausgeführt, gilt die Betriebsstätte als der Ort der sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 1 Satz 2 UStG 2009).
- 52 bb) Diese Vorschrift setzt Art. 45 MwStSystRL um. Als feste Niederlassung i.S. dieser Vorschrift gilt jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen zu erbringen (Art. 11 Abs. 2 Buchst. a DVO (EU) Nr. 282/2011).
- 53 cc) Diese Voraussetzungen sind erfüllt. Da sich die tatsächlichen Verhältnisse gegenüber den Streitjahren 2008 und 2009 nicht verändert haben, kann diesbezüglich auf die Ausführungen unter III.2.b cc verwiesen werden.
- 54 3. Soweit das FG zu den im Streitjahr 2010 vom Kläger gegenüber der IHK P erbrachten sonstigen Leistungen eine von § 3a Abs. 1 UStG 2009 abweichende Ortsbestimmung abgelehnt hat, wird dies nicht durch entsprechende tatsächliche Feststellungen getragen.
- 55 a) Zwar hat das FG zutreffend eine Bestimmung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 4 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 3 UStG 2009 verneint, da die IHK P ihren Sitz in P hat.
- 56 b) Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen jedoch nicht seine Entscheidung, eine Leistungsortbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG 2009 auszuschließen.
- 57 aa) Zwar hat das FG den Vortrag der Beteiligten und den sonstigen Akteninhalt, aus denen sich keine Anhaltspunkte für einen unternehmerischen Bereich der IHK P ergäben, dahin gewürdigt, dass die IHK P im Streitjahr 2010 nicht Unternehmerin war. Es hat jedoch nicht festgestellt, ob der IHK P --was nach § 27a Abs. 1 Satz 2 UStG nicht ausgeschlossen ist-- eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden war.
- 58 bb) Erst wenn der Tatbestand des § 3a Abs. 2 UStG 2009 ausscheidet, ist eine Bestimmung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 1 UStG 2009 durchzuführen, weshalb das FG noch entsprechende Feststellungen zu treffen hat.
- 59 c) Sollte sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG 2009 bestimmen, wird das FG im zweiten Rechtsgang die dargestellten Grundsätze der EuGH- und BFH-Rechtsprechung (Voraussetzungen einer Betriebsstätte bzw. einer festen Niederlassung) zu beachten haben.
- 60 aa) Nach den bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG oblag dem Kläger die Projektsteuerung "vor Ort" in Z. Das FG hat dies dahin gewürdigt, dass der Kläger Einfluss auf die Personalauswahl und die Beschaffungsentscheidungen für die Büroausstattung innehatte und ihm die Räume nebst Sach- und Personalausstattung in vollem Umfang zur Verfügung standen, da ohne umfassenden Zugriff auf die Räume und ohne Mitentscheidungsbefugnisse über Sachbeschaffungen und die Personaleinstellung die Projektsteuerung kaum sinnvoll möglich gewesen sei. Diese Würdigung des FG wird durch dessen Feststellungen gestützt, dass der Kläger den Dienstvertrag mit der vollzeittätigen lokalen Koordinatorin, die seinen dienstlichen Weisungen unterlag, für die IHK P unterzeichnet hatte.
- 61 bb) Es entspricht nicht den von EuGH und BFH für die Auslegung des Begriffs der Betriebsstätte bzw. der festen Niederlassung aufgestellten Grundsätzen (vgl. z.B. EuGH-Urteile Berkholz, EU:C:1985:299, Rz 18; ARO Lease, EU:C:1997:374, UR 1998, 185, Rz 15 f.; Planzer Luxembourg, EU:C:2007:397, UR 2007, 654, Rz 54; Welmory, EU:C:2014:2298, UR 2014, 937, Rz 58 ff.; z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 769, Rz 19 ff.), dass das FG die Annahme einer Betriebsstätte bzw. einer festen Niederlassung des Klägers daran hat scheitern lassen, dass dessen Verfügungsmacht über die Sach- und Personalmittel in Z nicht über die Verwendung für die vertraglich vereinbarten

Leistungen an die IHK P, die ihm die Mittel allein zu diesem Zweck zur Verfügung gestellt habe, hinausgegangen sei (s. unter III.2.b cc).

- 62** 4. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, bedurfte es aus seiner Sicht keiner Feststellungen dazu, in welchem Umfang der Kläger in den Streitjahren 2008 bis 2010 von seiner festen Niederlassung in X aus sonstige Leistungen erbracht hat. Dies hat es nachzuholen.
- 63** 5. Sollte das FG aufgrund seiner Feststellungen zu dem Ergebnis kommen, dass bezüglich der sonstigen Leistungen des Klägers im Streitjahr 2010 gegenüber der IHK P eine Leistungsortbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG 2009 nicht in Betracht kommt, wird es ebenso den Umfang der von der festen Niederlassung des Klägers in Z erbrachten Leistungen festzustellen haben.
- 64** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 65** 7. Der Senat erkennt gemäß § 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung.

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