

Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

1. 3-Tages-Bekanntgabefiktion und Dokumentation bei Übergabe an einen Postdienstleister

Ist die Absendung eines Verwaltungsakts nicht in einem Absendevermerk festgehalten, kann der Beweis der Aufgabe dieses Verwaltungsakts zur Post an einem bestimmten Tag nicht nach den Regeln des Anscheinsbeweises geführt werden.

Hintergrund

Die Steuerberaterin des Klägers behauptete, eine Einspruchsentscheidung verspätet erhalten zu haben. Sie führte allerdings kein Posteingangsbuch und bewahrte Briefumschläge mit eingehender Post nicht auf.

Bei der Berliner Finanzverwaltung ist der Postversand zentralisiert. Die Mitarbeiter der Poststelle des Finanzamts holen die Post täglich in den einzelnen Dienststellen ab. Die Sachbearbeiter vermerken den Abholtag in der Akte als den Tag, an dem die Sendung zur Post gegeben wurde. Die Poststelle leitet die Briefe am darauffolgenden Morgen dem Landesverwaltungsamt Berlin (LVA) zu. Das LVA übergibt die Briefe an den Postdienstleister D. Hierüber gibt es keinen Absendevermerk.

D verarbeitet die Post maschinell, dabei wird der Zeitpunkt der Verarbeitung im Sortierzentrum mit Datum und Uhrzeit gespeichert. Die maschinelle Erfassung erfolgt direkt in der Nacht nach der Einlieferung der Briefe. Sendungsdaten werden gleichermaßen gespeichert. Die nachfolgende Zustelldokumentation erfolgt nicht. Auf den Sendungen werden auch Sendungsnummern aufgebracht, die der internen Zuordnung dienen. Darüber hinaus werden Sendungsbilder und Empfängerdaten für jeden Brief gespeichert. Anhand dieser Daten lassen sich einzelne Briefe bestimmter Kunden (Absender) oder bestimmter Empfänger im System wiederfinden. D kann im Einzelfall 3 Monate lang Auskünfte zur Sendung erteilen.

Entscheidung

Das FG hat dem Kläger Recht gegeben und entschieden, dass die Klage nicht wegen Ablaufs der Klagefrist unzulässig ist. Der Kläger habe zwar keine substantiierten Zweifel an der Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung nach Ablauf des 3-Tages-Zeitraums dargetan, jedoch finde § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO vorliegend keine Anwendung.

In der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist geklärt, dass die 3-Tages-Bekanntgabefiktion nur dann eingreift, wenn feststeht, wann der mit einfachem Brief übersandte Verwaltungsakt tatsächlich zur Post aufgegeben worden ist. Im Hinblick darauf, dass dieser Zeitpunkt allein dem Wissens- und Verantwortungsbereich der Finanzbehörde zuzuordnen ist, bedarf es insoweit keines substantiierten Bestreitens durch den Steuerpflichtigen. Lässt sich das Datum der Aufgabe zur Post nicht zur vollen Überzeugung des Gerichts feststellen, ist die Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht anwendbar. Die Feststellungslast (objektive Beweislast) für den Tag der Aufgabe eines Verwaltungsakts zur Post trägt das Finanzamt.

Das LVA ist kein Postunternehmen. Die Übergabe einer Postsendung durch das Finanzamt an das LVA ist daher keine Aufgabe zur Post. Die Aufgabe zur Post besteht vielmehr darin, dass das LVA die Sendung dem D übergibt. Dieser Übergabetag ist aber nicht dokumentiert.

Das LVA hätte sich die Daten der von ihm zur Post aufgegebenen Sendungen von D geben lassen können. Dies hätte zwar erheblichen finanziellen Zusatzaufwand bedeutet, damit wäre aber die Aufgabe zur Post erfolgreich dokumentiert worden. Da weder das LVA noch das beklagte Finanzamt hiervon keinen Gebrauch gemacht haben, sieht sich das Gericht nicht gehalten, von Amts wegen den Tag der Aufgabe zur Post zu ermitteln. Dabei ist ergänzend zu berücksichtigen, dass der Beweis nicht nach den Regeln des Anscheinsbeweises geführt werden kann, wenn die Aufgabe zur Post nicht in einem Absendevermerk dokumentiert ist.

2. Erweiterte Kürzung: Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen zu Gebäudebestandteilen

Fahrzeuggruben für eine Kfz-Prüfstelle stellen keine Betriebsvorrichtungen dar. Somit ist bei der Gewerbesteuer eine erweiterte Kürzung möglich.

Hintergrund

Die Klägerin – eine vermögensverwaltenden Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt) – hat eine Halle errichtet, in der auch Fahrzeuggruben und Gruben für Hebebühnen für den Betrieb einer Kfz-Prüfstelle eingebaut worden sind. Diese Halle wurde an eine Kfz-Prüfstelle vermietet. Das Finanzamt stufte insbesondere diese Gruben als Betriebsvorrichtungen und deren Mitvermietung als schädlich für die sog. erweiterte Kürzung ein. Es versagte der Klägerin deshalb die beantragte erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Der Einspruch hiergegen blieb erfolglos.

Entscheidung

Die erhobene Klage war erfolgreich. Das FG sieht die Voraussetzung für die sog. erweiterte Kürzung als gegeben an. Werden beim Bau einer Halle, die für den Betrieb einer Kfz-Prüfstelle vorgesehen ist, im Hallenboden Vertiefungen für die Inspektion von Fahrzeugen und den Einbau einer Hebebühne angelegt, stellen diese Gestaltungs- und Funktionsmerkmale der Bodenplatte dar und sind somit den Gebäudebestandteilen zuzuordnen.

Es liegen keine Betriebsvorrichtungen vor. Folglich ist die Vermietung der Halle einschließlich der Bodenvertiefungen nicht schädlich für die erweiterte Kürzung.

3. Ist die Teilnahme am ärztlichen Notfalldienst umsatzsteuerbefreit?

Die von einem Arzt vereinnahmten Entgelte für die vertretungsweise Übernahme eines ärztlichen Notfalldienstes und die Entnahme von Blutproben für die Polizeibehörden sind keine umsatzsteuerfreien Heilbehandlungsleistungen.

Hintergrund

Der klagende selbstständige Allgemeinarzt schloss mit einer Kassenärztlichen Vereinigung (KV) eine Vereinbarung über die freiwillige Teilnahme am ärztlichen Notfalldienst. Insoweit hatte der Kläger die zum Notfalldienst verpflichteten Ärzte zu vertreten und den Notdienst für diese auszuüben. Die Rechnung hierfür stellte er dem vertretenen Kollegen. Die vom Kläger im Rahmen des Notfalldienstes erbrachten ärztlichen Leistungen liquidierte er darüber hinaus durch Privatliquidation oder über die KV. Daneben führte der Kläger für eine Polizeibehörde Blutentnahmen durch.

Nach Auffassung des Finanzamts war – im Gegensatz zur Heilbehandlung an die Patienten – die Übernahme der Notdienste durch den Kläger sowie die durchgeführten Blutentnahmen für die Polizeibehörde nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG sind die Übernahme der Notdienste und die vom Kläger durchgeführten Blutentnahmen für die Polizeibehörde nicht steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Die Zahlungen der vertretenen Ärzte für die Freistellung von der Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des Notfalldienstes stehen nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den im ärztlichen Notdienst erbrachten Heilbehandlungsleistungen.

Die Übernahme des ärztlichen Notdienstes gegenüber den vertretenen Ärzten ist eine umsatzsteuerpflichtige Hauptleistung, wenn die Vergütung stundenweise und damit unabhängig davon gewährt wird, ob im übernommenen Dienst tatsächlich Heilbehandlungsleistungen erbracht wurden. Allein das Vorhalten medizinischer (Personal-)Ressourcen im Sitz- oder Fahrdienst dient noch keinem therapeutischen Zweck, sondern schafft nur die Voraussetzung für die nachfolgende zeitnahe Erbringung von Heilbehandlungsleistungen. Auch ist die Entnahme von Blut für die Polizeibehörden durch einen Arzt nicht als steuerfreie Heilbehandlungsleistung zu qualifizieren.

Der Kläger rechnete mit den vertretenen Ärzten ausdrücklich "für die Notdienstvertretung" ab. Zwar könnten vorliegend auch andere Abrechnungsfaktoren gewählt werden, die dem Zugriff und der Überprüfung des Leistungsempfängers entzogen sind. Hiervon kann allerdings angesichts der Bemessung nach dem Stundenaufwand nicht ausgegangen werden. Die steuerfreie "Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin" muss zwingend einen therapeutischen Zweck verfolgen. Steuerpflichtig ist deshalb z. B. der Verzicht eines Chefarztes gegenüber dem Träger der Klinik, an der er tätig ist, auf das ihm eingeräumte Recht zur Privatliquidation oder die Überlassung von Operationsräumen an einen anderen Arzt.

Auch die Übernahme eines zugeteilten ärztlichen Notdienstes durch den Kläger unter Freistellung des vertretenen Arztes von sämtlichen Dienstverpflichtungen dient keinem therapeutischen Zweck und fördert nicht den Schutz, die Aufrechterhaltung oder die Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit. Auch dient allein das Vorhalten medizinischer (Personal-)Ressourcen im Sitz- oder Fahrdienst keinem therapeutischen Zweck. Es schafft vielmehr nur die Voraussetzung für die nachfolgende zeitnahe Erbringung von Heilbehandlungen, ohne selbst eine Heilbehandlungsleistung zu sein. Zwar dient der ärztliche Notdienst einem therapeutischen Zweck, die Besonderheit der Leistung des Klägers liegt jedoch darin, dass die Übernahme vertretungsweise und zur Freistellung des an sich eingeteilten Arztes erfolgt.

Auch das FG hält die Vertretung für eine zeitnahe Patientenversorgung im hausärztlichen Notdienst für unerlässlich. Jedoch enthält Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL (anders als Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL) keine "mit ärztlichen Heilbehandlungen eng verbundene" Umsätze. Deshalb sind selbstständige nicht selbst als Heilbehandlungen zu qualifizierende Leistungen grundsätzlich nicht steuerfrei, auch wenn sie für die Heilbehandlungsleistung unerlässlich und damit mit ihr eng verbunden sind.

Ist eine ärztliche Leistung nicht Hauptziel des Schutzes der menschlichen Gesundheit, kommt eine Steuerbefreiung als ärztliche Heilbehandlung nicht in Betracht. Dies gilt nach der ständigen Rechtsprechung besonders für die Erstattung eines Gutachtens, das Voraussetzung einer Entscheidung mit Rechtswirkungen ist.

Die Blutentnahmen wurden auf polizeiliche Anforderung durchgeführt und erfolgten, um den Blutalkoholwert zu bestimmen oder die Einnahme von Drogen festzustellen. Diese Feststellungen dienen nicht vorrangig dem Schutz des Gesundheitszustandes des Betroffenen, sondern der Beweiserhebung im Zusammenhang mit einem strafrechtlich oder öffentlich-rechtlich geführten Verfahren.

4. **Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung zur steuerfreien Vermietung von Gebäuden**

Handelt es sich bei der Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen um eine Nebenleistung zur Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung, die im Rahmen eines zwischen denselben Parteien geschlossenen Vertrags steuerfrei ist, findet § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG keine Anwendung.

Hintergrund

Der Kläger verpachtete Stallgebäude zur Putenaufzucht einschließlich Betriebsvorrichtungen. Bei den Vorrichtungen handelte es sich um speziell abgestimmte Ausstattungselemente für die vertragsgemäße Nutzung als Putenaufzuchtstall, wie Fütterungs-, Heizungs- und Lüftungsanlagen. Spezielle Beleuchtungssysteme sorgten für eine gleichmäßige Ausleuchtung entsprechend besonderer Rechtsvorschriften und Verbandsrichtlinien. Der Kläger rechnete ein Pauschalentgelt ab, das nicht auf die Überlassung des Stalls einerseits und die Vorrichtungen und Maschinen andererseits aufgeteilt war.

Der Kläger ging davon aus, dass seine Leistung bei der Verpachtung der Stallgebäude zur Putenaufzucht mit den auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen insgesamt steuerfrei sei.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Vermietungsleistung in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen sei. Da das Pachtentgelt zu 20 % auf die Vorrichtungen und Maschinen entfalle, sei es insoweit steuerpflichtig. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gehe den Abgrenzungsmerkmalen von Haupt- und Nebenleistung und dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung vor. Es handele sich um ein Aufteilungsgebot.

Der gegen die Einspruchsentscheidung eingelegten Klage gab das FG statt. Es läge eine einheitliche Leistung vor, da das angebotene Gebäude mit begleitenden Leistungen in wirtschaftlicher Hinsicht objektiv eine Gesamtheit gebildet habe. Die Leistung sei daher insgesamt steuerfrei.

Entscheidung

Der BFH bestätigt die Auffassung des Finanzgerichts. Er entschied, dass das sog. Aufteilungsgebot des § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG nicht auf die Vermietung oder Verpachtung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen anzuwenden ist, wenn es sich hierbei um eine Nebenleistung zur Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes als Hauptleistung handelt, die im Rahmen eines zwischen

denselben Parteien geschlossenen Vertrags nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei ist, so dass eine wirtschaftlich einheitliche Leistung vorliegt.

Insbesondere ergibt sich aus Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL kein Erfordernis, einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang in eigenständige Leistungen aufzuteilen.

Daher ist in Bezug auf die Verpachtung eines Zuchtstalls und der in diesem Gebäude auf Dauer eingebauten Anlagen, die speziell an diese Zucht angepasst sind, wobei der Pachtvertrag zwischen denselben Parteien geschlossen ist und ein einheitliches Entgelt vorliegt, zu prüfen, ob diese Leistungen eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellen. Im Fall einer wirtschaftlich einheitlichen Leistung, die zusammengesetzt ist aus einer steuerbefreiten Hauptleistung in Form der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks und einer mit der Hauptleistung untrennbar verbundenen Nebenleistung, die grundsätzlich von dieser Befreiung ausgeschlossen ist, die Nebenleistung – gleichwohl – steuerlich ebenso zu behandeln wie die Hauptleistung.

Im Streitfall liegt eine einheitliche Leistung vor, bei der die Überlassung der Betriebsvorrichtungen Nebenleistung zur Stallüberlassung war.

Bei den Vorrichtungen und Maschinen handelt es sich um speziell abgestimmte Ausstattungselemente, die nur dazu dienen, die vertragsgemäße Nutzung des Putenstalls unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. So wurden die Vorrichtungen für die Fütterung von Tieren in der Putenhaltung verwendet, um diese in der vorgegebenen Zeit zur Schlachtreife aufzuziehen. Heizungs- und Lüftungsanlagen waren notwendig, um den Anforderungen an das Stallklima gerecht zu werden. Spezielle Beleuchtungssysteme dienen einer gleichmäßigen Ausleuchtung. Bei den weiteren Anlagen zur Fütterung handelte es sich somit um Gegenstände, die für die Nutzung der gepachteten Ställe nützlich oder sogar notwendig waren. Das Gebäude gewährleistete den Schutz und die Wärme der Puten zur Mast.

Es lag daher insgesamt eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG vor.

5. **Schadensersatz nach DSGVO: Konkreter Schaden muss nachgewiesen werden**

Ein Schadensersatzanspruch nach Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) kommt nur bei Nachweis eines konkreten Schadens in Betracht.

Hintergrund

Der Kläger machte Schadensersatzforderungen wegen einer Verletzung der datenschutzrechtlichen Rechten geltend. Diese Verletzung sah er im Wesentlichen in Bezug auf die Verarbeitung seiner personenbezogenen Daten durch das Finanzamt. Als Rechtsgrundlage führte er Art. 82 DSGVO und § 83 BDSG an. Genau bezifferte er seinen Antrag nicht. Zur Begründung seines Anspruchs führt er u. a. aus, die maßgeblichen Bestimmungen der AO seien unionsrechtswidrig.

Zudem müsste die Finanzverwaltung nachweisen, dass die Datenverarbeitung erforderlich und zulässig sei und sie sei auf ein absolut notwendiges Maß zu beschränken. Schließlich rügte der Kläger eine Verletzung des Steuergeheimnisses, da die Finanzverwaltung Daten zur Bearbeitung einer Petition an die Senatsverwaltung Berlin weitergegeben habe. Alles dies stellt der Kläger in 2 Schriftsätzen von 284 und 287 Seiten dar.

Entscheidung

Das FG wies die Klage als unbegründet ab, wobei bereits die Zulässigkeit als fraglich angesehen wurde. Mangels Schadens hat der Kläger keinen Anspruch auf Schadensersatz. Zwar besteht nach Art. 82 DSGVO eine Anspruchsnorm bei einer Verletzung der Pflicht zur ordnungsgemäßen Datenverarbeitung. Nach Ansicht des Gerichts liegt aber kein Schaden vor. Dabei sei die Frage, ob bereits jeder Datenschutzverstoß als solcher einen Schadensersatzanspruch begründet, durchaus strittig und wird durch die Gerichte auch unterschiedlich beurteilt. Das FG folgt aber der Ansicht, dass über den Verstoß hinaus auch der Nachweis eines konkreten immateriellen Schadens Voraussetzung für eine Entschädigung ist. Hierfür spricht insbesondere der Wortlaut der Norm.

6. **Sparmenüs "zum Mitnehmen": Unterschiedliche Umsatzsteuersätze führen zu Preisaufteilung**

Der Verkauf eines Sparmenüs zu einem einheitlichen Preis stellt umsatzsteuerrechtlich mindestens 2 selbstständige Lieferungen dar: Getränk zum Regelsteuersatz und Speisen außer Haus zum ermäßigten Steuersatz. Werden die Speisen bzw. Getränke auch einzeln verkauft, kann die

Aufteilung des Einheitspreises für die Sparmenüs nach dem Verhältnis der Wareneinsatzanteile der Getränke bzw. der Speisen (Food-and-Paper-Methode) erfolgen.

Hintergrund

Der Kläger verkauft in seinen Restaurants als Franchisenehmer sog. Sparmenüs bestehend aus Getränken und Speisen zum Verzehr außer Haus zu einem einheitlichen Gesamtpreis. Die Getränke unterliegen dem Regelsteuersatz und der Speisenverkauf außer Haus dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Die erforderliche Aufteilung des Gesamtentgelts nimmt der Kläger nach dem Verhältnis des Wareneinsatz (sog. "Food-and-Paper"- Methode) vor.

Nach Auffassung des Finanzamts führt die o. g. "nicht einfache" Aufteilung nach dem Wareneinsatz nicht zu sachgerechten Ergebnissen. Vielmehr müsse die Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise erfolgen.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG ist die Kaufpreisaufteilung des Klägers nach dem Verhältnis des Wareneinsatz (sog. "Food-and-Paper"-Methode) zulässig. Mit der Ausgabe der Sparmenüs führt der Kläger mindestens 2 selbstständige Lieferungen des Getränks zum Regelsteuersatz und der Speisen außer Haus zum ermäßigten Steuersatz aus. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

Wegen der Lieferungen zu unterschiedlichen Steuersätzen ist der einheitliche Preis für die Sparmenüs in 2 Entgeltbestandteile aufzuteilen. Hierbei ist die "einfachstmögliche Berechnungs- oder Bewertungsmethode" zu verwenden.

Bestehen mehrere sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, kann der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen, wenn der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln anbietet. Daneben sind auch andere Aufteilungsmethoden wie das Verhältnis des Wareneinsatzes zulässig, wenn diese gleich einfach sind und zu sachgerechten Ergebnissen führen.

Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers des Finanzamts ist die durch den Kläger vorgenommene Aufteilung des Gesamtpreises der Sparmenüs gut nachvollziehbar und basiert auf tagesaktuellen, in Datenbanken bereitgestellten Einkaufspreisen (bezogen auf den Wareneingang). Die Berechnung erfolgt dabei maschinell mittels "einfacher" Rechenleistung von Computern. Angesichts der erfolgten Programmierung der notwendigen Software und der vom Franchisegeber zentral ausgehandelten Einkaufspreise, die dem Kläger in ständig aktualisierter Form tagesaktuell in Datenbanken zur Verfügung stehen, stellt diese Methode für den Kläger die "einfachstmögliche auf Knopfdruck" verfügbare Aufteilungsmethode dar. Im Streitfall entsteht daher kein Mehraufwand für den Kläger bei der Ermittlung der Einkaufspreise der jeweiligen Produkte.

Im Übrigen wäre der Umfang der erforderlichen Daten und die Anzahl der notwendigen Rechenschritte im Streitfall sowohl bei der Aufteilung nach Einzelverkaufspreisen als auch bei den Einkaufspreisen gleich hoch. Das FG sieht es daher nicht als sachgerecht an, den Kläger auf eine Aufteilung nach den Verkaufspreisen zu verweisen. Dass die Aufteilung nach der Food-and-Paper-Methode zu ungerechtfertigten Steuervorteilen des Klägers führt, hat das Finanzamt weder dargelegt noch sind den Akten hierfür Anhaltspunkte zu entnehmen.

7. Wann liegt eine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung im Zusammenhang mit dem DBA-Großbritannien vor?

Den Anforderungen für den abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung nach dem DBA-Großbritannien 1964/1970 und 2010 wird entsprochen, wenn dem Dienstleistenden im Zusammenhang mit der Erbringung der Dienstleistung personenbeschränkte Nutzungsstrukturen an ortsbezogenen Geschäftseinrichtungen wie z. B. Spind und Schließfach in Gemeinschaftsräumen zur Verfügung gestellt werden.

Hintergrund

Der Kläger hatte in den Streitjahren neben seinem Wohnsitz im Inland noch einen Wohnsitz in Großbritannien. Er war als Flugzeugmechaniker bzw. Flugzeugingenieur tätig. Zudem war er Inhaber von Li-

zenzen zur Wartung von Flugzeugen. Zugleich war er alleiniger Gesellschafter und Direktor der X Ltd. mit (Satzungs-)Sitz in Großbritannien.

Mit der ebenfalls in Großbritannien ansässigen Y Ltd., die mit der A GmbH, einem inländischen Betreiber und Charterer von Flugzeugen, sog. Line Maintenance Agreements mit dem Gegenstand abgeschlossen hatte, lizenziertes Flugzeugwartungspersonal (und deren Werkzeug) zu überlassen, vereinbarte der Kläger auf standardisierter Vertragsgrundlage einen "Freelancer Contract", 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.

Der Kläger übte seine Tätigkeit als Flugzeugingenieur auf dem Flughafengelände der A GmbH aus. Für die im Auftrag der Y Ltd. tätigen Ingenieure und Mechaniker waren auf diesem Gelände Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsflächen vorhanden. Die Mitarbeiter hatten u. a. einen verschließbaren Spind, um ihre Kleidung aufzubewahren. Die Dokumentation der am Flugzeug durchgeführten Arbeiten erfolgte im sog. 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 etc. aufbewahren konnte. 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.

Der Kläger trug vor, dass er als Ingenieur die Wartung von Flugzeugen durchgeführt habe. Die Einnahmen hieraus seien von ihm bereits in Großbritannien versteuert worden. In Deutschland habe es keine Betriebsstätte gegeben.

Das Finanzamt behandelte die Vergütungen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte.

Das FG schloss sich der Auffassung des Klägers an und gab der Klage unter Aufhebung der angefochtenen Bescheide statt, da der Kläger seine Tätigkeit nicht durch Benutzung einer ihm in Deutschland regelmäßig zur Verfügung stehenden Einrichtung bzw. Betriebsstätte ausgeübt habe.

Entscheidung

Der BFH gab dem Finanzamt Recht und entschied, dass der Kläger in Deutschland nach Maßgabe des § 1 Abs. 1 EStG mit Blick auf den inländischen Wohnsitz unbeschränkt steuerpflichtig war. Er ist Zurechnungssubjekt der mittels der vertraglichen Vereinbarung ("Freelancer Contract") erzielten Einkünfte.

Die Besteuerung in Deutschland ist nicht durch Maßgaben des jeweils geltenden DBA gehindert. Zwar sind nach DBA-Großbritannien 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; dies gilt jedoch nicht, wenn 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. Entsprechendes gilt mit Blick auf das Vorliegen einer Betriebsstätte für den Zeitraum, in dem die Einkünfte als gewerblich zu qualifizieren sind.

Zwar war der Kläger in Großbritannien abkommensrechtlich ansässig, jedoch hat er die Tätigkeitseinkünfte durch Nutzung einer ihm in Deutschland regelmäßig zur Verfügung stehenden festen Einrichtung bzw. einer Betriebsstätte erzielt.

Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte 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. 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; allerdings muss die Verfügungsmacht keine alleinige sein.

Darüber hinaus muss die Einrichtung oder Anlage der Tätigkeit unmittelbar dienen. Dazu muss dort eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt werden und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken.

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 als unabdingbare Voraussetzung seiner Tätigkeit bestanden; dass die Verfügungsmacht keine alleinige war und dass sie hätte entzogen werden können, beeinträchtigt seine Position für die Dauer der noch nicht aufgekündigten Vereinbarung ebenso wenig wie eine (fremde) Sicherheitskontrolle beim Betreten des Geländes.

Darüber hinaus fehlt es auch nicht an der durch die Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen bei Geschäftseinrichtungen vermittelten ortsbezogenen "Verwurzelung" des Unternehmens des Klägers mit dieser Örtlichkeit.

Dabei ist zu beachten, dass der Kläger zwar in dem ihm persönlich zugewiesenen Schließfach sein Werkzeug nicht aufbewahrt hat, eine betriebsbezogene Nutzung des personenbezogenen Spinds (Aufbewahren der Arbeitskleidung und dem Arbeitsschutz dienender Gegenstände) aber denkgesetzlich nicht ausgeschlossen ist.

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. 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 unerlässlichen Arbeitsmittel angesprochen.

Es kommt deshalb nicht darauf an, ob die "Verwurzelung" im Rahmen der anzustellenden Gesamtwürdigung nur durch Komponenten vermittelt wird, die einen unmittelbaren Leistungsbezug aufweisen, wobei im Rahmen einer solchen Gesamtwürdigung auch zu berücksichtigen ist, dass zumindest die Möglichkeit bestand, die persönliche Werkzeugkiste im Hangar zu deponieren.