

Urteil vom 18. Dezember 2024, I R 47/21

Abkommensrechtliche Betriebsstätte eines Taxiunternehmens in den Räumen einer Taxifunkzentrale

ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR47.21.0

BFH I. Senat

AO § 12, DBA CHE Art 1, DBA CHE Art 3 Abs 1 Buchst f, DBA CHE Art 4 Abs 1, DBA CHE Art 5 Abs 1, DBA CHE Art 5 Abs 2, DBA CHE Art 5 Abs 3 Buchst a, DBA CHE Art 5 Abs 3 Buchst e, DBA CHE Art 7 Abs 1, DBA CHE Art 24 Abs 1 Nr 1 S 1 Buchst a, FGO § 118 Abs 2, OECDMustAbk Art 5, OECD-MA Art 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 14. Oktober 2021, Az: 3 K 589/19

Leitsätze

1. Eine feste Geschäftseinrichtung liegt abkommensrechtlich (hier: Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz) vor, wenn sich bei einer Gesamtwürdigung der in Wechselwirkung zueinander stehenden Merkmale der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der dauerhaften Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung eine ausreichende Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ergibt.
2. Die dauerhafte Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen (hier: persönlicher Standcontainer) kann ein Indiz für das Bestehen einer dauerhaften Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung (hier: Büroraum) sein.
3. Geschäftsleitende sowie unternehmerisch administrative Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen, sind keine Hilfstätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 3 Buchst. e DBA-Schweiz.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 14.10.2021 - 3 K 589/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die abkommensrechtliche Betriebsstätte eines Taxiunternehmens in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Schweiz).
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden in den Jahren 2009 und 2010 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt; ihren Wohnsitz hatten sie in ... in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland).
- 3 Der Kläger betreibt seit dem Jahr 2003 ein Taxiunternehmen, das im Handelsregister des Kantons X eingetragen und am Geschäftssitz der ... in X (Taxizentrale), ...straße ..., Kanton X, angemeldet ist. Die Taxizentrale ist ein Zusammenschluss selbständiger Taxihalter zu einer Funkzentrale, über die Fahraufträge abgewickelt werden. Deren Statuten sehen in Art. 8 unter anderem vor, dass die Mitglieder verpflichtet sind, "nach Möglichkeit von den Einrichtungen der Genossenschaft Gebrauch zu machen (Treuepflicht)".
- 4 Der Kläger war in den Streitjahren Mitglied der Taxizentrale und hatte jederzeitigen Zugang zu deren Räumlichkeiten, die unter anderem aus einem Büroraum sowie einem gesonderten Raum für die von der Taxizentrale beschäftigten Leitstellen-Mitarbeiter bestanden. Zur Ausstattung des Büroraums gehörten drei

Schreibtische (jeweils mit PC, Bildschirmen und Telefon), von denen einer im Wesentlichen vom Kläger genutzt wurde. An diesem Schreibtisch erledigte der Kläger ein- bis zweimal pro Woche sämtliche Vorarbeiten für die Buchführung und die schweizerischen Steuererklärungen, die von einer schweizerischen Steuerberatungsgesellschaft erstellt wurden. Ferner bezahlte er von dort Rechnungen für sein Taxiunternehmen und führte Telefonate sowie sonstige Korrespondenz. Dem Kläger stand in dem Büroraum ein mit seinem (Firmen-)Namen beschrifteter Standcontainer zur Verfügung, in dem er die für die Buchhaltung und die Überwachung der Fahr- und Ruhezeiten erforderlichen Unterlagen aufbewahrte (zum Beispiel Kundenkarten, Kreditabrechnungen der Großkunden, täglich zu führende Tachoscheiben und Kontrollkarten). Zu diesem Standcontainer besaß nur er einen Schlüssel. Die Taxizentrale unterhielt zudem ein Postfach in der nahegelegenen Postfiliale. Dort ging der weit überwiegende Teil der Post für das Unternehmen des Klägers ein. Die Post wurde einmal am Tag abgeholt und dann auf die in den Räumen der Taxizentrale unter anderem für den Kläger vorgehaltenen Postablagefächer verteilt. Neben dem Kläger hatten noch zwei weitere Taxiunternehmer ihre Geschäftsadresse im Büroraum der Taxizentrale und nutzten deren Räumlichkeiten mit jeweils eigenem Standcontainer und Postablagefach.

- 5 Der Kläger besitzt einen in der Schweiz ausgestellten Führerschein, eine schweizerische Taxilizenz sowie drei schweizerische Taxihalterbewilligungen "A", die nach der Taxiverordnung des Kantons X zum Parken auf öffentlichen Plätzen sowie zur Nutzung der öffentlichen Standplätze berechtigten. Eine Garantie auf einen Parkplatz oder eine feste Zuweisung bestand nicht. Der Kläger verfügte in den Streitjahren über vier Fahrzeuge, von denen ein Fahrzeug als Ersatzfahrzeug diente. Außerdem verfügte er in X über einen von ihm angemieteten Tiefgaragenstellplatz. Im Jahr 2009 beschäftigte er fünf und im Jahr 2010 vier angestellte Taxifahrer.
- 6 In der Schweiz wurde der Kläger mit seinen Einkünften aus dem Taxiunternehmen zur kantonalen Einkommensteuer sowie zur direkten Bundessteuer herangezogen. Darüber hinaus wurden die Gewinne seines Taxiunternehmens von ... € für 2009 und ... € für 2010 auch in Deutschland in voller Höhe der Besteuerung unterworfen, da der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon ausging, wegen fehlender Betriebsstätte in der Schweiz stehe Deutschland als Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht an den Gewinnen zu. Ein Einspruch blieb erfolglos.
- 7 Während des hiergegen gerichteten Klageverfahrens erließ das FA am 10.05.2017 geänderte Steuerbescheide, in denen es im Anschluss an einen entsprechenden Hinweis des Berichterstatters von einer schweizerischen Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 4 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11.08.1971 (BGBl II 1972, 1022, BStBl I 1972, 519) in der für die Streitjahre geltenden Fassung (DBA-Schweiz) ausging und die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb nur noch in Höhe von ... € für 2009 und ... € für 2010 der inländischen Besteuerung unterwarf. Die übrigen Gewinne von ... € für 2009 und ... € für 2010 wurden der Vertreterbetriebsstätte zugeordnet und unter Progressionsvorbehalt steuerfrei gestellt. Die Aufteilung entsprach dem Ergebnis eines von den Klägern eingeleiteten Verständigungsverfahrens. Die Kläger stimmten der Verständigungsvereinbarung nicht zu.
- 8 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg gab der Klage mit Urteil vom 14.10.2021 - 3 K 589/19 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 88) statt und behandelte die gesamten gewerblichen Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen in den Streitjahren als steuerfreie Einkünfte, die im Inland lediglich dem Progressionsvorbehalt unterlägen. Der Kläger unterhalte in der Schweiz eine abkommensrechtliche Betriebsstätte. Dieser Betriebsstätte seien sämtliche Einkünfte des Taxiunternehmens zuzuordnen.
- 9 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen, hilfsweise, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 10 Die Kläger beantragen,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das dem Verfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat sich dem Vorbringen des FA angeschlossen, ohne einen eigenen Antrag zu stellen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat die Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen in den Streitjahren zu Recht in voller Höhe von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt.
- 13** 1. Der Kläger ist aufgrund seines inländischen Wohnsitzes (§ 8 der Abgabenordnung --AO--) nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG) in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig. Mit seinem Taxiunternehmen erzielte er in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 14** 2. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass die gewerblichen Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen nach dem DBA-Schweiz in voller Höhe von der inländischen Besteuerung auszunehmen sind und lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden dürfen.
- 15** Der Kläger fällt in den subjektiven Anwendungsbereich des DBA-Schweiz, da er aufgrund seiner inländischen unbeschränkten Steuerpflicht im Vertragsstaat Deutschland ansässig ist (Art. 1 und Art. 4 Abs. 1 DBA-Schweiz).
- 16** Nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a und Satz 2 DBA-Schweiz sind Gewinne im Sinne des Art. 7 DBA-Schweiz aus eigener Tätigkeit einer Betriebsstätte, die in der Schweiz besteuert werden können, von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt auszunehmen, soweit sie nachweislich --unter anderem-- durch Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt wurden. Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz können Gewinne eines deutschen Unternehmens in der Schweiz als dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte (Art. 5 DBA-Schweiz) ausübt und soweit die Gewinne des Unternehmens dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Diese Voraussetzungen sind in den Streitjahren hinsichtlich der gesamten Einkünfte des Klägers aus seinem Taxiunternehmen erfüllt.
- 17** a) Das FG ist zunächst zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei dem Taxiunternehmen des Klägers um ein Unternehmen des Vertragsstaats Deutschland handelt, weil das Unternehmen vom Kläger und damit von einer in dem Vertragsstaat Deutschland ansässigen Person betrieben wird (Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA-Schweiz).
- 18** b) Auf Grundlage der den Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat das Taxiunternehmen seine Tätigkeit durch eine schweizerische Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 DBA-Schweiz ausgeübt. Die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz sind in der Schweiz erfüllt. Die dort ausgeübten Tätigkeiten zählen nicht zu den in Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz enumerativ aufgezählten, zur Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichenden Tätigkeiten.
- 19** aa) Das abkommensrechtliche Tatbestandsmerkmal "feste Geschäftseinrichtung", das im DBA nicht näher definiert wird, bestimmt der Bundesfinanzhof --BFH-- (vgl. z.B. Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 21, m.w.N.) unter Heranziehung seiner Rechtsprechung zu dem in § 12 AO enthaltenen Begriff "feste Geschäftseinrichtung oder Anlage" als körperliche Gegenstände (1) mit einer festen Beziehung (Verbindung) zur Erdoberfläche (2), die von einer gewissen zeitlichen Dauer ist (3). Ferner muss der Unternehmer, damit eine solche feste Geschäftseinrichtung auch als Einrichtung seines Unternehmens einzuordnen ist, über diese eine ausreichende Verfügungsmacht haben (4).
- 20** (1) Als Geschäftseinrichtung kommt jeder körperliche Gegenstand beziehungsweise jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände in Betracht, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 02.04.2014 - I R 68/12, BFHE 245, 98, BStBl II 2014, 875, Rz 16).
- 21** (2) Diese Geschäftseinrichtung muss eine feste Verbindung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche haben. Die örtliche Verbindung muss jedoch nicht auf einer mechanischen Verbindung mit der Erde beruhen, sondern kann sich auch aus der bloßen Belegenheit an derselben Stelle ergeben (BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a bb, m.w.N.).
- 22** (3) Neben der örtlichen (Ver-)Bindung erfordert die "feste" Geschäftseinrichtung auch eine zeitliche Komponente.

Die Einrichtung muss dazu bestimmt sein, an diesem bestimmten geographischen Ort für eine gewisse Dauer zu verbleiben; dagegen ist es nicht ausreichend, wenn sie sich an dem Ort nur zu vorübergehenden Zwecken befindet (vgl. Senatsurteil vom 19.05.1993 - I R 80/92, BFHE 171, 297, BStBl II 1993, 655, unter II.2.b). Nach der Rechtsprechung des Senats ist hierfür eine Zeitspanne von mindestens sechs Monaten anzusetzen (Senatsurteile vom 19.05.1993 - I R 80/92, BFHE 171, 297, BStBl II 1993, 655, unter II.2.b; vom 28.06.2006 - I R 92/05, BFHE 214, 295, BStBl II 2007, 100, unter II.3.a; zu weiteren Einzelheiten der zeitlichen Komponente s. das Senatsurteil vom 18.12.2024 - I R 39/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

- 23** Die Merkmale der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung des Unternehmens sind nicht isoliert zu betrachten und stehen zueinander in Wechselwirkung. So ist eine besonders starke örtliche Verbindung, beispielsweise durch eine feste Verankerung im Erdboden, zumindest ein Indiz dafür, dass die Einrichtung auch dazu bestimmt ist, für eine längere Zeit an dem Ort zu verbleiben (vgl. BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a cc). Umgekehrt ist es auch denkbar, dass eine besonders lange Ausübung der unternehmerischen Tätigkeiten an einem bestimmten geographischen Ort Einfluss darauf hat, unter welchen weiteren Umständen von einer für die Verwurzelung im Betriebsstättenstaat ausreichenden örtlichen Verbindung auszugehen ist.
- 24** (4) Die feste Geschäftseinrichtung muss ferner nach Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz eine solche des Unternehmens sein. Dies setzt eine Zuordnung der Geschäftseinrichtung zum Unternehmen und damit eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmers über die Geschäftseinrichtung voraus (vgl. auch Häck/Korff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 5 Rz 20; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 5. Aufl., § 6 Rz 376; Glatz, Abgrenzungsmaßstäbe im Abkommensrecht, 2021, S. 23; a.A. Wassermeyer/Kaesler in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 42; Scheinbacher/Gradl, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2024, 557, 560 ff.; Gradl, Die Betriebsstätte in Doppelbesteuerungsabkommen, 2020, S. 110 f.). Hieran hält der Senat weiterhin fest.
- 25** Eine ausreichende Verfügungsmacht besteht dann, wenn der Unternehmer einen dauerhaften rechtlichen (Mit-)Nutzungsanspruch aufgrund von (Mit-)Eigentum oder aufgrund einer (gegebenenfalls mündlich oder konkludent) erteilten entgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung innehat (Senatsurteil vom 03.02.1993 - I R 80, 81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462, unter II.C.3.e). Die Verfügungsmacht muss keine alleinige sein (z.B. BFH-Urteil vom 18.03.2009 - III R 2/06, BFH/NV 2009, 1457, unter II.1.b). Grundsätzlich nicht ausreichend sind dagegen eine bloße tatsächliche (Mit-)Benutzung ohne ein entsprechendes dauerhaftes Nutzungsrecht sowie eine zeitlich auf die Dauer der Erbringung einer kurzfristigen Tätigkeit beschränkte Berechtigung zur (gegebenenfalls auch wiederholten) Nutzung (vgl. Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 21, m.w.N.).
- 26** Auch das Erfordernis einer ausreichenden Verfügungsmacht kann nicht isoliert betrachtet werden, sondern steht mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung in Wechselwirkung. Beispielsweise kann eine dauerhafte tatsächliche Nutzung mit Wissen des Eigentümers auf ein mündlich oder konkludent erteiltes Nutzungsrecht hindeuten (Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a bb, m.w.N.). Insbesondere dann, wenn kein Alleinnutzungsrecht, sondern lediglich ein Mitnutzungsrecht eingeräumt wird, ist im jeweiligen Einzelfall anhand der Gesamtumstände abzugrenzen, ob dieses Mitnutzungsrecht eine dauerhafte Nutzung dieser Geschäftseinrichtung zulässt (z.B. BFH-Urteil vom 30.06.2005 - III R 47/03, BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78, unter II.3.a aa) oder ob es sich lediglich um ein gegebenenfalls auch mehrfach ausgesprochenes, jedoch auf den jeweils kurzfristigen Tätigkeitszeitraum beschränktes und damit gelegentliches Mitnutzungsrecht handelt (z.B. Senatsurteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, unter II.2.a bb). Ein Indiz für ein dauerhaft erteiltes jederzeitiges Mitnutzungsrecht der Räume ist die dauerhafte Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen an ortsbezogenen Geschäftseinrichtungen (vgl. Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 24 sowie Senatsbeschluss vom 09.01.2019 - I B 138/17, BFH/NV 2019, 681; hierzu auch Brandis in Hummel/Kaminski [Hrsg.], Aktuelle Grundsatzfragen des Internationalen Steuerrechts, Forum der Internationalen Besteuerung, Bd. 53, 2024, S. 49, 54 ff.; a.A. Kutac/Porebski, Finanz-Rundschau 2020, 988, 994; kritisch auch Haase, Die Unternehmensbesteuerung 2024, 1, 7; Kahle, Deutsche Steuer-Zeitung 2024, 281, 287; Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557, 560 f.).
- 27** (5) Es obliegt im Finanzprozess dem FG, im Rahmen einer umfassenden Gesamtwürdigung der konkreten Umstände des Einzelfalls unter Berücksichtigung der Merkmale der zeitlichen und örtlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung sowie der Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung darüber zu befinden, ob das Unternehmen mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreichend

"verwurzelt" ist (BFH-Urteil vom 23.03.2022 - III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844, Rz 23; Senatsurteil vom 07.06.2023 - I R 47/20, BFHE 280, 415, Rz 21 und 25; jeweils m.w.N.).

- 28** bb) Nach diesen Maßgaben hat das FG den vom Kläger mitgenutzten Büroraum der Taxizentrale rechtsfehlerfrei als feste Geschäftseinrichtung im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz gewürdigt.
- 29** (1) Die örtliche und zeitliche Festigkeit der Geschäftseinrichtung hat das FG damit begründet, dass der Büroraum als Gebäudeteil eine feste Verbindung zur Erdoberfläche aufweist und vom Kläger seit der Gründung des Unternehmens im Jahr 2003 dauerhaft genutzt wurde. Diese Würdigung lässt keine revisionsrechtlichen Fehler erkennen.
- 30** (2) Eine ausreichende Verfügungsmacht leitet das FG aus der Mitgliedschaft des Klägers in der Taxizentrale ab, die ihm hinsichtlich des Büroraums einen rechtlich selbständigen, jederzeitigen Mitnutzungsanspruch zu eigenen betrieblichen Handlungen einräumt. Dieser Anspruch war nach den Feststellungen des FG ein unbefristeter, an die Mitgliedschaft in der Genossenschaft gekoppelter Nutzungsanspruch. Ferner hat das FG in seiner tatsächlichen Würdigung zu Recht berücksichtigt, dass sich die Dauerhaftigkeit der Verfügungsmacht in der personenbezogenen Nutzungsstruktur eines ausschließlich dem Kläger überlassenen und entsprechend beschrifteten Standcontainers, für den nur er den Schlüssel besaß, manifestiert hat.
- 31** Diese Würdigung ist nicht nur möglich, sondern naheliegend. Ihr steht insbesondere nicht der Umstand entgegen, dass dem Kläger kein konkreter Arbeitsplatz zur ausschließlichen Nutzung zugewiesen war, sondern lediglich ein Mitnutzungsrecht für das Büro und dessen gesamte Ausstattung. Denn der Kläger hatte jederzeit die Möglichkeit, irgendeinen Arbeitsplatz im Büro der Genossenschaft für die Erledigung seiner Büroarbeiten zu nutzen. Dass das Mitnutzungsrecht dem Kläger auch tatsächlich eine jederzeitige Nutzung ermöglichte, ergibt sich daraus, dass nach den Feststellungen des FG neben dem Kläger nur zwei weitere Genossenschaftsmitglieder den Büroraum der Taxizentrale in Anspruch nahmen, so dass die Einrichtung von drei Arbeitsplätzen --jedenfalls unter Berücksichtigung der persönlichen Standcontainer und Postablagefächer-- ausreichte, um jedem die jederzeitige Erledigung seiner Büroarbeiten zu ermöglichen.
- 32** (3) Soweit das FA geltend macht, der Standcontainer sei keine feste Geschäftseinrichtung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz, übersieht es, dass das FG im Rahmen seiner tatsächlichen Würdigung nicht allein den Standcontainer als eine betriebsstättenbegründende Geschäftseinrichtung ansieht, sondern die Betriebsstätte insgesamt im vom Kläger mitgenutzten Büroraum der Taxizentrale verortet. Der dem Kläger seit Gründung seines Unternehmens zur alleinigen Nutzung überlassene Standcontainer ist als personenbeschränkte Nutzungsstruktur lediglich ein Indiz für das Bestehen einer dauerhaften Verfügungsmacht des Klägers über den Büroraum sowie für die seit Unternehmensgründung bestehende Absicht der dauerhaften Nutzung des Büroarbeitsplatzes.
- 33** cc) Der Kläger hat auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG in der Geschäftseinrichtung unternehmerische Tätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz ausgeübt; diese Tätigkeiten zählten auch nicht zu den in Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz aufgeführten, für die Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichenden Tätigkeiten.
- 34** (1) Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz sieht vor, dass die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise in der Geschäftseinrichtung ausgeübt werden muss. Diese Voraussetzung ist bereits dann erfüllt, wenn die Geschäfte des Unternehmens "mit Hilfe" der Geschäftseinrichtung getätigt werden (Senatsurteil vom 23.01.1985 - I R 292/81, BFHE 143, 325, BStBl II 1985, 417, unter II.B.2.). Darüber hinaus ist es ausreichend, wenn mit der Geschäftseinrichtung nur ein Teil der Tätigkeiten des Unternehmens ausgeübt wird (Senatsurteil vom 03.02.1993 - I R 80, 81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462, unter II.C.3.d).
- 35** Der von Art. 5 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens abweichende Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 DBA-Schweiz, wonach eine Ausübung der Tätigkeit "in der" Geschäftseinrichtung (statt "durch die" Geschäftseinrichtung) erforderlich ist, bewirkt materiell-rechtlich keine höheren Anforderungen an eine Betriebsstätte im Sinne des DBA-Schweiz als nach dem OECD-Musterabkommen (ebenso Häck/Korff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 5 Rz 5; Obenhaus in Wassermeyer Schweiz Art. 5 Rz 11). Hierfür spricht auch, dass in Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz vorausgesetzt wird, die unternehmerische Tätigkeit "durch" eine Betriebsstätte auszuüben.
- 36** (2) Allerdings ist eine feste Geschäftseinrichtung, mit der lediglich Tätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz erbracht werden, zur Begründung einer Betriebsstätte nicht ausreichend; solche Tätigkeiten müssen daher

bei der Beurteilung, ob die Tätigkeit des Unternehmens mit Hilfe der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, unberücksichtigt bleiben. Zu diesen Tätigkeiten zählen unter anderem die Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren (Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz) sowie die Ausübung von Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 3 Buchst. e DBA-Schweiz).

- 37** Vorbereitende Tätigkeiten sind solche, die zeitlich vor der Haupttätigkeit zu deren Vorbereitung ausgeführt werden; Hilfstätigkeiten begleiten dagegen die Haupttätigkeit des Unternehmens oder folgen ihr zeitlich. Die Haupttätigkeit des Unternehmens ergibt sich grundsätzlich aus dem Unternehmensgegenstand, so dass jedenfalls alle Tätigkeiten, die unter diesen Aufgabenbereich fallen, nicht zu den vorbereitenden Tätigkeiten beziehungsweise Hilfstätigkeiten zählen (Senatsurteil vom 23.01.1985 - I R 292/81, BFHE 143, 325, BStBl II 1985, 417, unter II.B.3.).
- 38** Die Ableitung der Haupttätigkeit aus dem Unternehmensgegenstand hat jedoch nicht zur Folge, dass im Umkehrschluss sämtliche Tätigkeiten des Unternehmens, die nicht unmittelbar der Leistungserstellung von Gütern oder Dienstleistungen dienen, vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten sind. Dies ergibt sich schon daraus, dass nach dem DBA-Schweiz eine Betriebsstätte nicht nur die "Fabrikationsstätte oder Werkstätte", sondern auch der "Ort der Leitung" sowie eine "Geschäftsstelle" sein können (Art. 5 Abs. 2 DBA-Schweiz). Dementsprechend zählen die Geschäftsleitung sowie unternehmerisch administrative Tätigkeiten --jedenfalls wenn sie zentrale Unternehmensfunktionen betreffen-- zu den Haupttätigkeiten eines Unternehmens (ebenso Wassermeyer/Kaeser in Wassermeyer MA Art. 5 Rz 75). In der Folge erschöpft sich auch die Haupttätigkeit eines Taxiunternehmens mit mehreren angestellten Taxifahrern nicht allein im Fahren von Taxis zum Zwecke der Personenbeförderung.
- 39** (3) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat das FG im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die von ihm im Einzelnen festgestellten und unter dem Begriff "Tätigkeiten administrativer Art" zusammengefassten Aktivitäten, die der Kläger als Inhaber des Taxiunternehmens im Büro der Taxizentrale für sein Taxiunternehmen ausübte, nicht unter Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz fallen.
- 40** (a) Zum einen diente der Büroraum nicht der Lagerung von Gütern oder Waren des Taxiunternehmens im Sinne von Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz. Zwar bewahrte der Kläger in seinem Standcontainer Betriebsunterlagen (zum Beispiel Kontrollkarten und Tachokarten) auf; diese sind aber nicht Teil des bilanzierbaren Anlage- oder Umlaufvermögens und gehören deshalb nicht zu den von Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz erfassten Gütern oder Waren (vgl. Häck/Korff in Flick/Wassermeyer/Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Art. 5, Rz 78; Haase in Haase, AStG/DBA, 4. Aufl., Art. 5 MA Rz 129; Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl., Art. 5 Rz 186). Jedenfalls bestand die Tätigkeit des Klägers im Büroraum der Taxizentrale nicht --wie von Art. 5 Abs. 3 Buchst. a DBA-Schweiz vorausgesetzt-- "ausschließlich" im Aufbewahren von Betriebsunterlagen.
- 41** (b) Zum anderen hat der Kläger in dem Büroraum auch nicht ausschließlich vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten im Sinne des Art. 5 Abs. 3 Buchst. e DBA-Schweiz ausgeübt. Vielmehr ergibt sich aus einer Zusammenschau der vom FG getroffenen Feststellungen und Würdigungen, dass es sich bei den im Büroraum wahrgenommenen "Tätigkeiten administrativer Art" zumindest teilweise um geschäftsleitende Tätigkeiten sowie um zentrale unternehmerisch administrative Tätigkeiten gehandelt hat (Personalverwaltung, Vorbereitung der laufenden Unternehmensbuchführung, Rechnungswesen, Finanzkontrolle sowie die Kontrolle der Einhaltung behördlicher Unternehmensauflagen).
- 42** Nach den Feststellungen des FG stellte der Kläger im Büroraum der Taxizentrale sämtliche Informationen und Dokumente für die Erstellung der laufenden Buchführung und der Steuererklärungen zusammen. Darüber hinaus bezahlte der Kläger dort die Rechnungen seines Taxiunternehmens und erfüllte sämtliche sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Pflichten im Zusammenhang mit den vier bzw. fünf angestellten Taxifahrern in der Schweiz (zum Beispiel Bezahlung der Kranken- und Unfallversicherung für die Arbeitnehmer, Sammeln und Zusammenstellen der Lohndaten zwecks Erstellung von Lohnerklärungen, Tagegeldabrechnungen und Lohnbescheinigungen für die Schweizer Kranken- und Unfallversicherung sowie die Ausgleichskasse in X durch die beauftragte schweizerische Steuerberatungsgesellschaft).
- 43** Vor allem nahm der Kläger aber als Inhaber des Taxiunternehmens in den Büroräumen wesentliche Kontrollfunktionen wahr. Im Rahmen der Vorbereitung der Erstellung der laufenden Buchführung, der Begleichung von Rechnungen und der Sichtung von Kreditabrechnungen der Großkunden verschaffte er sich dort einen Überblick über die finanzielle Situation seines Unternehmens. Außerdem überwachte er mittels der täglich zu führenden und anschließend im Standcontainer vorgehaltenen Kontrollkarten und Tachokarten die Einhaltung der Fahrzeiten und Ruhepausen seiner Angestellten.

- 44** (c) Entgegen der Revision des FA vermögen auch der zeitliche Umfang der Arbeiten sowie die Behauptung einer fehlenden Berufsspezifität keine anderweitige Einordnung zu begründen. Die Ausübung der Tätigkeiten an ein bis zwei Tagen pro Woche zwingt schon deshalb nicht zur Einordnung als Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung, weil die Tätigkeiten in diesem Umfang wöchentlich sowie fortlaufend seit Unternehmensgründung ausgeübt wurden. Die Behauptung des FA, die vom Kläger erledigten Bürotätigkeiten hätten keine berufsspezifische Bedeutung gehabt, trifft ebenfalls nicht zu. Nach den Feststellungen des FG erfüllte der Kläger im Büroraum in der Schweiz unter anderem seine berufsspezifischen Kontroll- und Aufbewahrungspflichten. Darüber hinaus ergibt sich der konkrete Berufsbezug aus der Stellung des Klägers als Arbeitgeber. Den steuerrechtlichen, sozialversicherungsrechtlichen und arbeitsrechtlichen Pflichten, die bei einem Taxiunternehmen mit der Beschäftigung von angestellten Taxifahrern verbunden sind, kam er in dem Büroraum der Taxizentrale nach.
- 45** c) Das FG hat zu Recht den gesamten Gewinn des Taxiunternehmens des Klägers seiner im Büroraum der Taxizentrale unterhaltenen Betriebsstätte zugeordnet (Art. 7 Abs. 1 DBA-Schweiz). Besteht --wie im Streitfall-- nur eine einzige (Geschäftsleitungs-)Betriebsstätte, sind die gewerblichen Gewinne in vollem Umfang dieser Betriebsstätte zuzuordnen (BFH-Urteil vom 19.01.2017 - IV R 50/14, BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 48). Auf eine Attraktivkraft der Betriebsstätte kommt es in dieser Konstellation nicht an (vgl. auch Senatsurteil vom 19.12.2007 - I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398; a.A. Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557, 563).
- 46** Das Bestehen einer anderweitigen Betriebsstätte des Taxiunternehmens in Deutschland ist vom FG nicht festgestellt worden. Vor dem Hintergrund, dass der Kläger und seine Angestellten ihre Beförderungsleistungen ausschließlich in der Schweiz erbrachten, sämtliche für die Unternehmensführung erforderlichen Büroarbeiten in dem Büro der Taxizentrale in der Schweiz erledigt wurden und auch die Erstellung der laufenden Buchführung sowie der Steuererklärungen in der Schweiz durch eine dort ansässige Steuerberatungsgesellschaft erfolgte, sind auch keine ausreichenden Anhaltspunkte ersichtlich, dass der Kläger in Deutschland (zum Beispiel an seinem Wohnsitz) eine weitere Betriebsstätte begründet haben könnte. Die abkommensrechtliche Eigenschaft des Taxiunternehmens als Unternehmen des Vertragsstaats Deutschland setzt ebenfalls keine unternehmerische Tätigkeit oder Betriebsstätte in Deutschland voraus (vgl. Senatsurteil vom 26.02.1992 - I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937, unter II.3.c bb).
- 47** d) Schließlich ist das FG rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass es sich bei den Gewinnen des über die Betriebsstätte in der Schweiz geführten Taxiunternehmens um nachgewiesene Gewinne aus der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a DBA-Schweiz gehandelt hat.
- 48** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de