



**ADVANT** Beiten

**BETRIEBSSTÄTTE / FESTE EINRICHTUNG IM  
DIENSTLEISTUNGSBEREICH**

**URTEIL DES BFH VOM 7. JUNI 2023 (AZ. I R 47/20)**

12. OKTOBER 2023 | HAMBURGER STEUERDIALOG | SIMON BAUER



# ENTWICKLUNGEN

ADVANT Beiten

# ENTWICKLUNGEN

## Betriebsstätte: BFH-Urteil vom 14. Juli 2004 (Az. I R 106/03)

- Betriebsstätte setzt weder ausdrücklich vereinbarte noch auf bestimmten Arbeitsplatz bezogene Rechtsposition voraus.
- Einrichtung kann auch Betriebsstätte sein, wenn der Unternehmer und seine Arbeitnehmer sie jeweils erst im Anschluss an personenbezogene Kontrollmaßnahmen erreichen können.





## ENTWICKLUNGEN

### **Keine Betriebsstätte: BFH-Urteil vom 4. Juni 2008 (Az. I R 30/07)**

- Eine Betriebsstätte erfordert eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmers über die von ihm genutzte Geschäftseinrichtung oder Anlage.
- Bloßes Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genügt selbst dann nicht zur Begründung d. erforderlichen Verfügungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird. Neben der zeitlichen Komponente müssen zusätzliche Umstände auf eine auch örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen.

# ENTWICKLUNGEN

## **Betriebsstätte: BFH-Beschluss vom 9. Januar 2019 (Az. I B 138/17)**

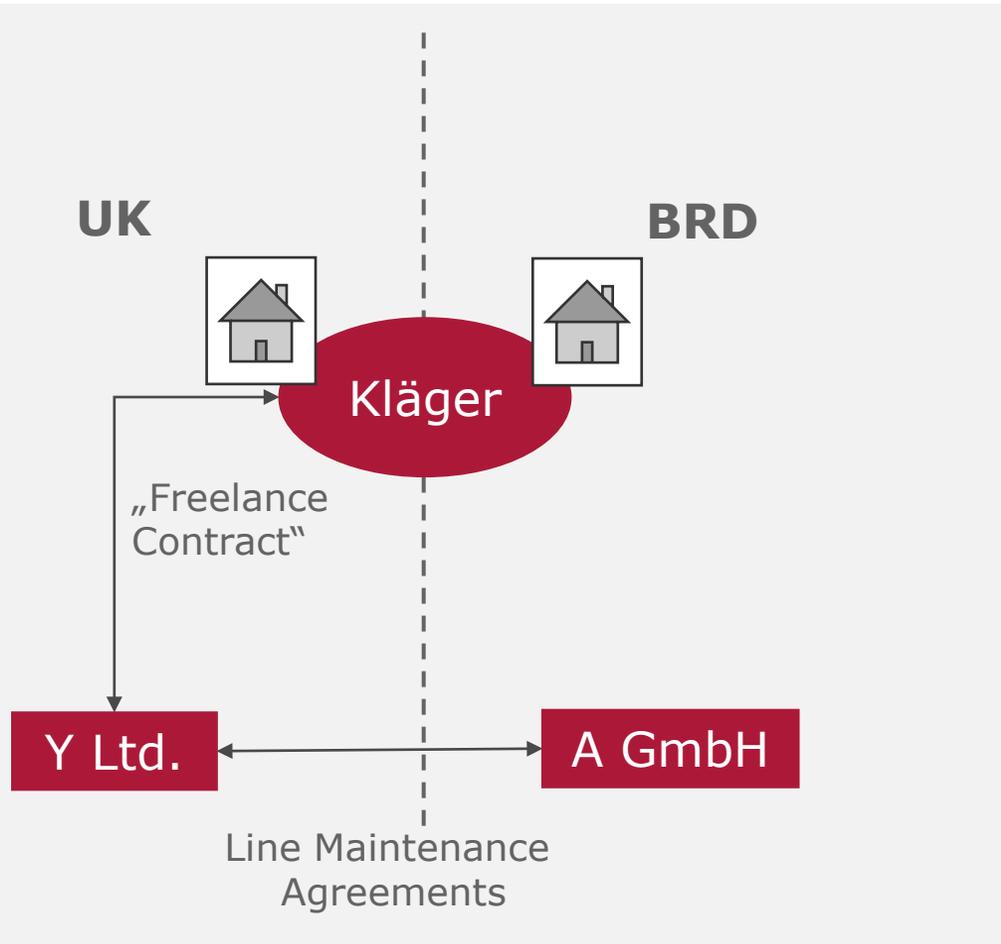
- Ein Schließfach, das einem als Subunternehmer mit der Wartung von Flugzeugen befassten Ingenieur zur Aufbewahrung der von ihm zu stellenden Werkzeuge zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung steht, ist eine feste Einrichtung i.S. von XI Abs. 1 DBA-GB 1964/1970.





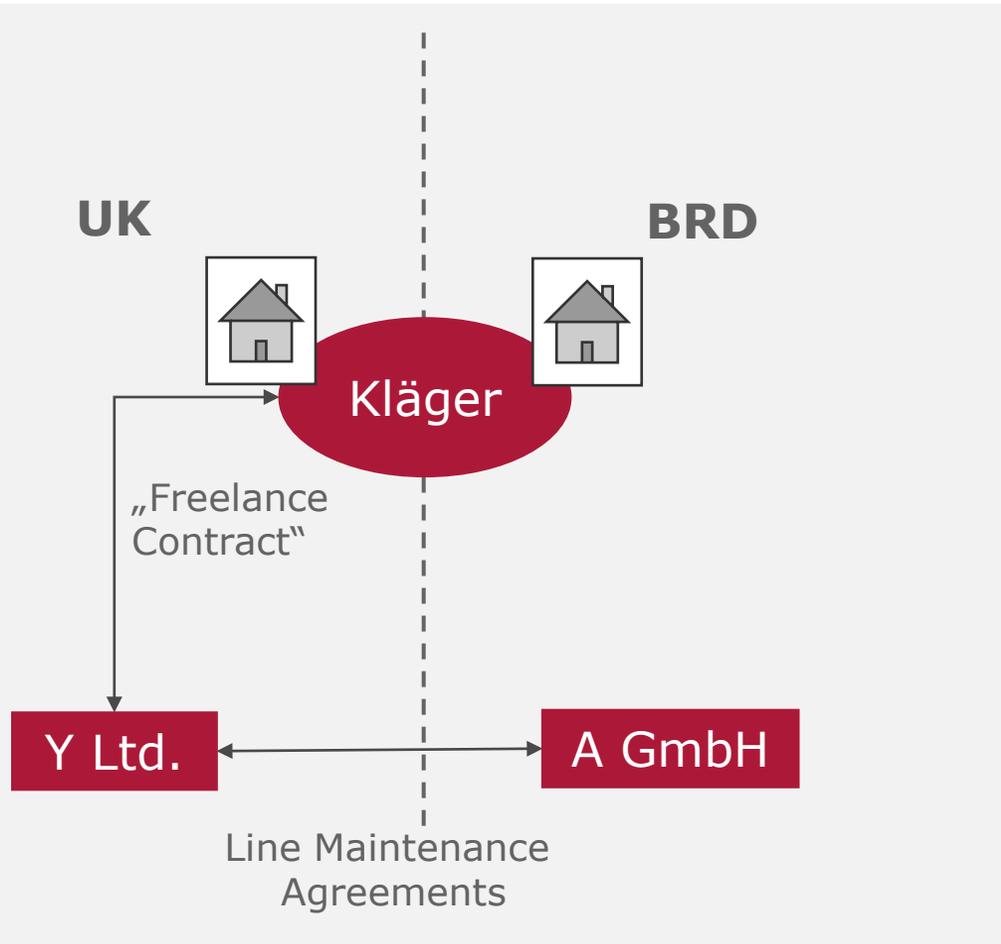
**BFH-URTEIL VOM 7. JUNI  
2023 (AZ. I R 47/20)**

# SACHVERHALT



- Streitjahre 2008 - 2014
- Kl. ist Flugzeugmechaniker/Flugzeugingenieur
- Inländischer als auch Wohnsitz in UK
- Mittelpunkt der Lebensinteressen in UK
- Alleiniger Gesellschafter und Direktor der X Ltd.
- „Line Maintenance Agreements“ zwischen Y Ltd. und A-GmbH (incl. Betreiber und Charterer von Flugzeugen) zur Überlassung von lizenziertem Flugzeugwartungspersonal
- „Freelancer Contract“ zwischen Y Ltd. und Kläger/X Ltd. zur Erbringung von Wartungsleistungen als Subunternehmer
- Kläger übte Tätigkeit auf dem Flughafengelände der A GmbH aus

# SACHVERHALT



- Von A GmbH zur Verfügung gestellte Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsflächen
- Verschließbarer Spind mit Namensschild zur Aufbewahrung von Kleidung
- Schließfach für persönliche Gegenstände (Handy, Schlüssel, Geld etc.)
- Freies Bewegen im Gebäude nach Sicherheitskontrolle
- Arbeitszeiten werden im System der A-GmbH erfasst
- Dokumentation der Arbeiten an den Flugzeugen in Räumlichkeiten der Y Ltd. im Hangar

# SACHVERHALT

## KLÄGERANSICHT

→ mangels Betriebsstätte keine Steuerpflicht in Deutschland

## STEUERFAHNDUNGS- PRÜFUNG

→ ab April 2008 Einnahmen aus selbst. Arbeit in fester Einrichtung in Deutschland

## FINANZAMT

→ behandelt Vergütung als unbeschränkt steuerpflichtige Einkünfte des Kl. aus selbständiger Arbeit

# SÄCHSISCHES FINANZGERICHT

## Sächsisches FG-Urteil vom 8. Oktober 2020:

### Keine Betriebsstätte mangels fester Einrichtung:

- Allein das „sich Aufhalten und Tätigwerden“ mit eigenem Werkzeug in fremden Räumlichkeiten, um Arbeiten an wechselnden Flugzeugen unterschiedlichen Typs zu verrichten führt nicht zu einer festen Einrichtung bzw. Betriebsstätte.
- Ein Schließfach und Spind, die einem Subunternehmer mit der Wartung von Flugzeugen befassen Ingenieur zur Aufbewahrung der von ihm zu stellenden Werkzeuge zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung stehen, bilden keine feste Einrichtung i.S. von Art. XI Abs. 1 S. 1 DBA-GB 1964/1970 bzw. eine Betriebsstätte i.S. von Art. 5 DBA-GB 2010. Diese Vorrichtungen dienen allein der Aufbewahrung privater Gegenstände.

# BUNDESFINANZHOF

- **Aufhebung des Urteils und Klageabweisung**
- Voraussetzungen Betriebsstätte:
  - Geschäftseinrichtung oder Anlage
  - die „fest“ i.S.e. örtlichen Fixierung und zeitlichen Mindestdauer ist
  - die der Tätigkeit des Unternehmen dienen muss und
  - über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.
- **„selbstständiger Nutzungsanspruch“** und
- eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung und **„Verwurzelung“** des Unternehmens mit dem Ort der Tätigkeit.

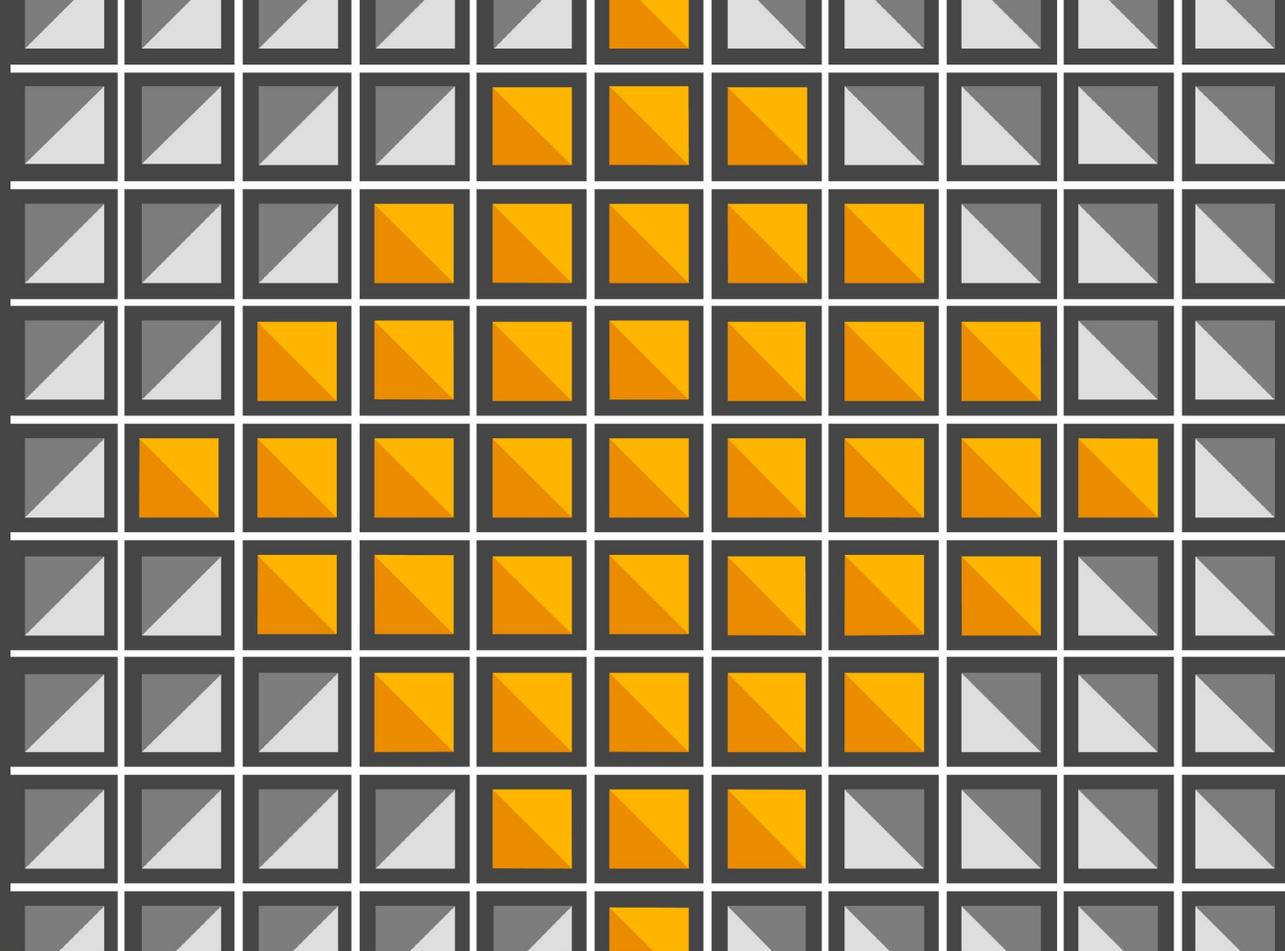


# BUNDESFINANZHOF

**Geschäftseinrichtung:** Hangar, Computerraum, Verwaltung-/Aufenthalts- und Umkleideraum.

- Mittelbare **Verfügbungsmacht** über mitgenutzte Räumlichkeiten durch Nutzungsmöglichkeit.
- Nicht entgegenstehend: fehlende alleinige oder exklusive Verfügungsmacht, Entzug möglich und Sicherheitskontrolle
- **„Verwurzelung“** mit der Örtlichkeit: vermittelt durch Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen bei Geschäftseinrichtungen (hier: Spind und Schließfach).
  - Spind geeignet und bestimmt private/Arbeitskleidung aufzubewahren.
  - Möglichkeit persönliche Werkzeugkiste in Hangar zu deponieren.

# Hamburger Steuerdialog 12. Oktober 2023 Aktuelle Rechtsprechung



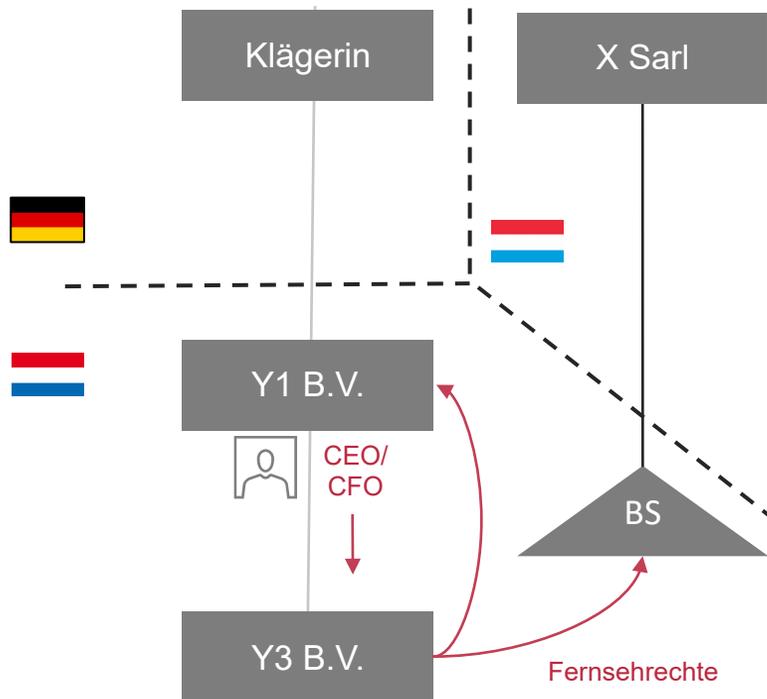
*Nicolai Syska*



Gegenbeweis in der  
Hinzurechnungsbesteuerung  
bei Outsourcing – FG Köln 6  
K 2661/18

# Gegenbeweis in der Hinzurechnungsbesteuerung bei Outsourcing – FG Köln 6 K 2661/18 (1/4)

## Vereinfachte Darstellung



### Anmerkungen:

100% Anteilsbesitz, sofern nicht anderweitig dargestellt

## Sachverhalt

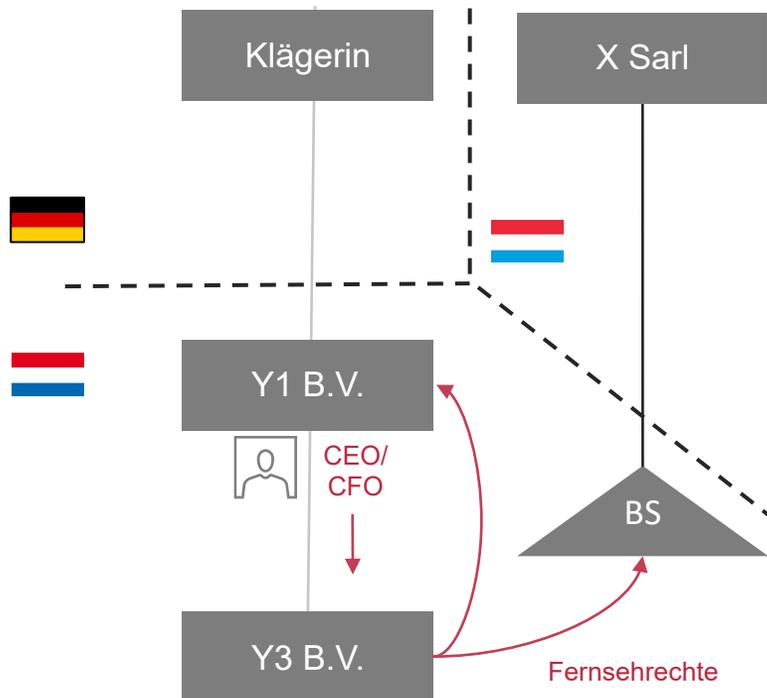
- Streitjahre 2012-2014; AStG a.F.
- Unternehmensgegenstand der Y3 B.V. ist der Erwerb und die Vermarktung von Rechten an Filmen, insbesondere in den Niederlanden.
- Aus haftungsrechtlichen Gründen wurde dieses Geschäft von der Y1-B.V. auf die Y3.B.V. übertragen.
- Y3 B.V. verfügt über keine eigenen Sachmittel und Personal mit Ausnahme der Geschäftsführer, die zugleich Geschäftsführer bei der Y1 B.V. sind. Für die Übernahme der Geschäftsführung wird kein gesondertes Gehalt gezahlt.

## Auffassung der FV

- Die Klägerin bezieht aus ihrer mittelbaren Beteiligung an der Y3 B.V. steuerpflichtige Zwischeneinkünfte iSd § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a) AStG a.F.
- Substanznachweis sei nicht geglückt
  - Y3 B.V. übe selbst keine wirtschaftliche Tätigkeit iSd § 8 Abs. 2 AStG a.F. aus.
  - Den Unternehmensgegenstand charakterisierenden Entscheidungen werden nicht von der Y3 B.V. selbst getroffen, da diese nicht über hinreichendes Personal verfüge, sondern sich an Angestellten der Y1 B.V. bediene (Outsourcing).

# Gegenbeweis in der Hinzurechnungsbesteuerung bei Outsourcing – FG Köln 6 K 2661/18 (2/4)

## Vereinfachte Darstellung



### Anmerkungen:

100% Anteilsbesitz, sofern nicht anderweitig dargestellt

## Entscheidung FG Köln

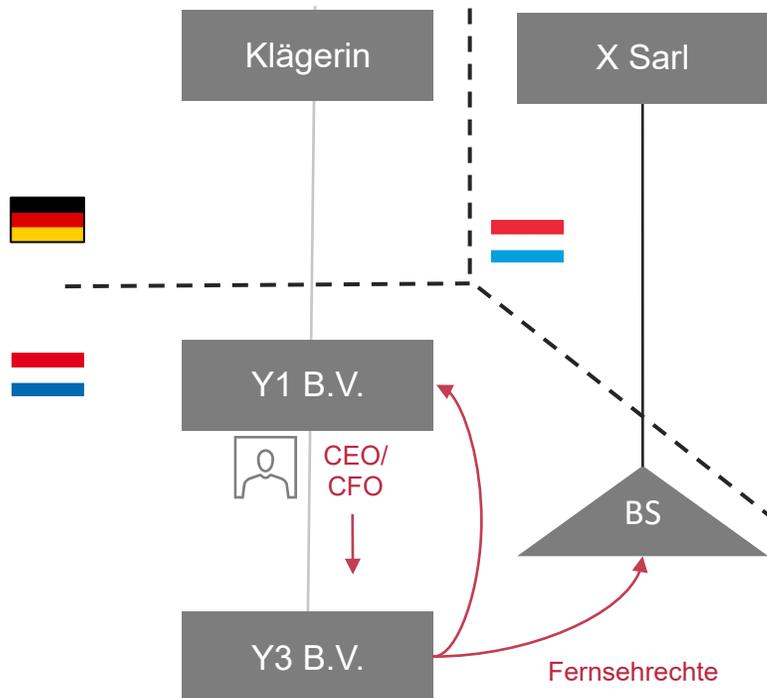
- Klage ist zulässig und begründet.
- Die Y3 B.V. ist bezogen auf die fraglichen Einkünfte keine Zwischengesellschaft.
- Nachweis einer **tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit iSd. § 8 Abs. 2 AStG a.F.** wurde nach Ansicht des FG Köln erfolgreich geführt.

## Begründung

- Keine Legaldefinition des Begriffs der „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“.
- Einführung des § 8 Abs. 2 AStG a.F. als Reaktion auf das EuGH Urteil in der Rechtsache Cadbury-Schweppes C-196/04 (BT Drs. 16/6290, 92).
- Anhaltspunkte für die Auslegung des § 8 Abs. 2 AStG a.F. sind daher in der Rs. Cadbury-Schweppes zu suchen.
- „Eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gem. Art. 54 AEUV lässt sich nur dann mit den Gründen der Bekämpfung missbräuchlicher Praktiken rechtfertigen, wenn das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, *rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird*“ (FG Köln 6 K 2661/ 18 Rz. 34, C-196/04 Rz. 55).

# Gegenbeweis in der Hinzurechnungsbesteuerung bei Outsourcing – FG Köln 6 K 2661/18 (3/4)

## Vereinfachte Darstellung



## Begründung

- Das Vorliegen einer rein künstlichen Gestaltung erfordert die Prüfung zweier Elemente (siehe hierzu auch Rs. Cadbury Schweppes, C-196/04 Rz. 64) bzw. der Gegenbeweis kann wie folgt geführt werden:

### Subjektives Element:

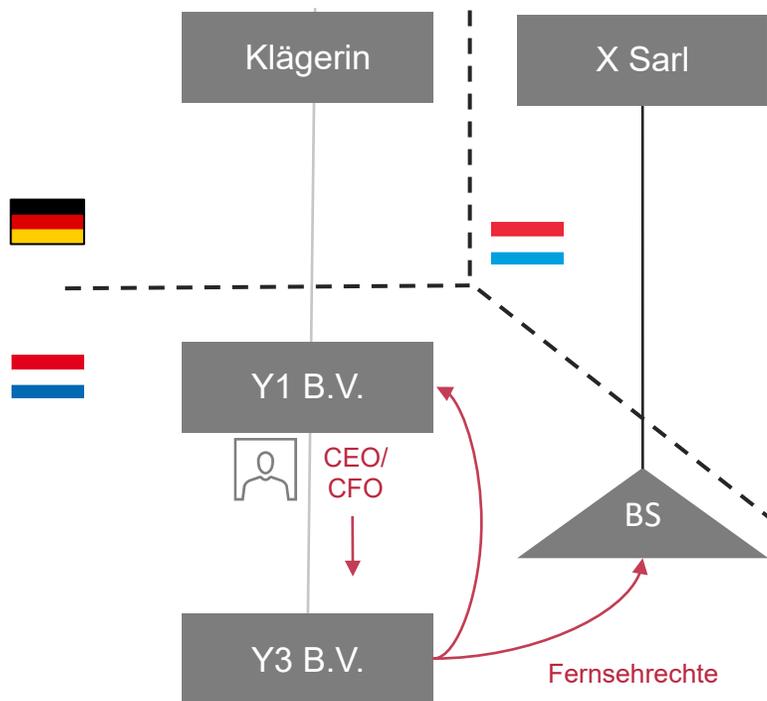
- bedeutet, die in Frage stehende „Gestaltung“ ist (nicht) überwiegend steuerlich motiviert gewesen.
  - Im Urteilsfall nicht einschlägig, da
    - die Ausgliederung des Lizenzgeschäfts aus haftungsrechtlichen Gründen erfolgte und
    - keine steuerlichen Vorteile ersichtlich sind.

### **Anmerkungen:**

100% Anteilsbesitz, sofern nicht anderweitig dargestellt

# Gegenbeweis in der Hinzurechnungsbesteuerung bei Outsourcing – FG Köln 6 K 2661/18 (4/4)

## Vereinfachte Darstellung



## Begründung

### Objektives Element:

- ungeachtet der steuerlichen Motive muss eine tatsächliche Ansiedlung im Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft stattfinden, die mit der wirtschaftlichen Realität zusammenhängt;
- Notwendigkeit einer stabilen und kontinuierlichen Teilnahme am Wirtschaftsleben mittels fester Einrichtung und Personal.
  - Im Urteilsfalls gegeben da,
    - a) hinreichend Personal vorhanden; zwei Geschäftsführer angestellt, Ausstattung mit Personal erfordere nicht, dass ein gesondertes Entgelt gezahlt werden muss.
    - b) Handlungen des Personals der Y1 B.V. sind der Y3 B.V. zuzurechnen; keine Anzeichen **im Wortlaut des § 8 Abs. 2 AStG a.F. (!)** ersichtlich, dass eine tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit ausschließlich vom eigenen Personal erbracht werden könne.
    - c) Teilnahme am Wirtschaftsleben ebenfalls gegeben; die Y3 B.V. bedient auch den niederländischen Markt (Leistungen konzerninterne und konzernexterne Unternehmen); Erschließung des Absatzmarkts lt. FG Köln wohl entscheidender.

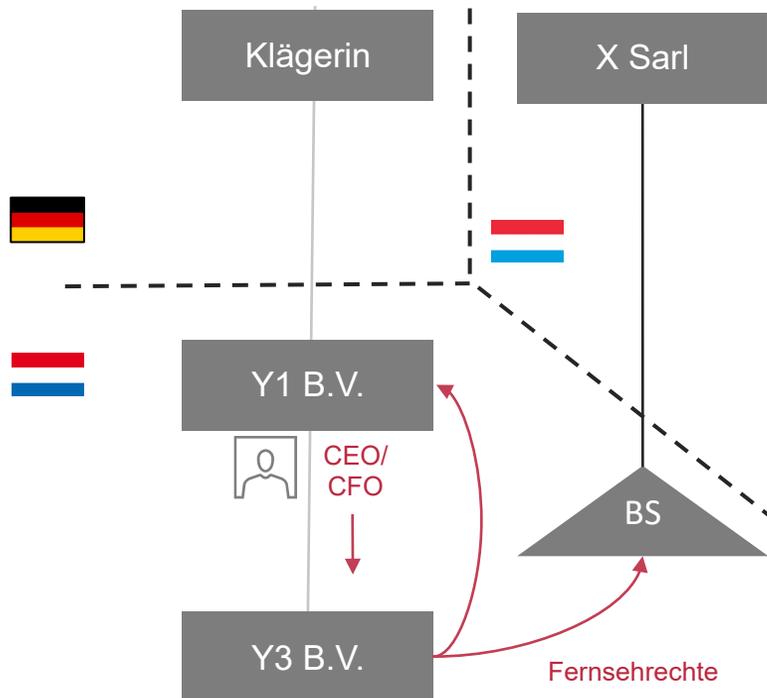
### **Anmerkungen:**

100% Anteilsbesitz, sofern nicht anderweitig dargestellt

# Der neue AEASTg – Outsourcing

Gegenbeweis - § 8 Abs. 2 - 4 AStG n.F.

## Vereinfachte Darstellung



“<sup>3</sup>Die Tätigkeit muss durch hinreichend qualifiziertes Personal selbständig und eigenverantwortlich ausgeübt werden.<sup>4</sup>Der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft sind nur Einkünfte der Gesellschaft zuzuordnen, die durch diese Tätigkeit erzielt werden und dies nur insoweit, als der Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1) beachtet worden ist[...] <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht, wenn die Gesellschaft ihre wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit überwiegend durch Dritte besorgen lässt.

## AEASTg-E Rn. 457

- Dritte im Sinne der Vorschrift sind **alle** von der jeweiligen ausländischen Gesellschaft verschiedenen Rechtsträger. Nahestehende Personen (§ 7 Absatz 3 und 4 AStG) sind ebenfalls als Dritte im Sinne der Vorschrift anzusehen.

→ Y.1 B.V. ist im Verhältnis zur Y3 B.V. ein fremder Dritter.

### Anmerkungen:

100% Anteilsbesitz, sofern nicht anderweitig dargestellt

# Ausländische Familienstiftung FG Hessen v. 13.7.2022 – 8 K 1419/19

Carolin Becker

Hamburger Steuerdialog, 12. Oktober 2023  
Aktuelle Rechtsprechung



## FG Hessen v. 13.7.2022 – 8 K 1419/19

### Einleitung: Zurechnungsbesteuerung bei ausländischen Familienstiftungen

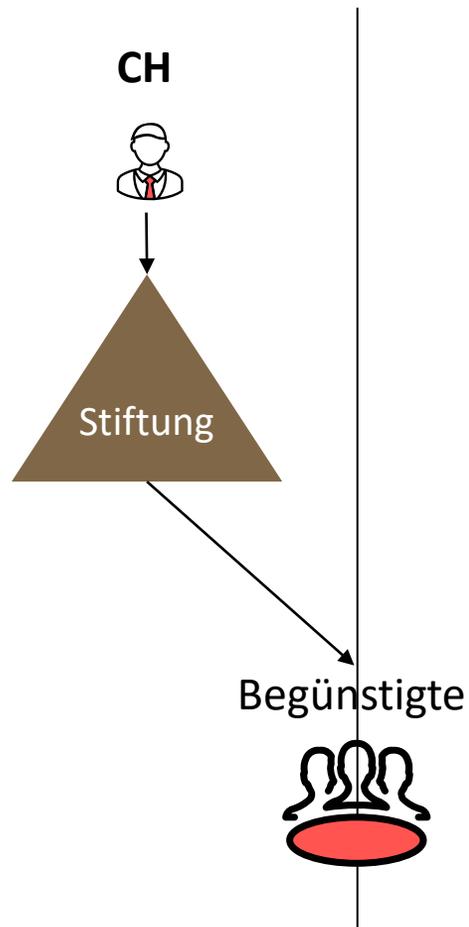
- Durchbrechung der Abschirmwirkung ausländischer Familienstiftungen, Trusts oder ähnlichen Vermögensmassen durch § 15 Abs. 1 Satz 1 AStG.
- Rechtsfolge: Zurechnung von Einkünften der ausländischen Stiftung zu ihren inländischen Stiftern bzw. Begünstigten.
- Ausnahme für Stiftungen mit Sitz in der EU / EWR gem. § 15 Abs. 6 AStG, wenn
  1. das Stiftungsvermögen der rechtlichen und tatsächlichen Verfügungsmacht der Stifter und Berechtigten entzogen ist und
  2. der ausländische Staat aufgrund einer Amtshilferichtlinie o.ä. Vereinbarung Auskünfte zur Besteuerung erteilt.

#### Offene Fragen:

- Vereinbarkeit von § 15 AStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit?
- Wann ist das Stiftungsvermögen der rechtlichen und tatsächlichen Verfügungsmacht entzogen?

# FG Hessen v. 13.7.2022 – 8 K 1419/19

## Sachverhalt



- Schweizer Staatsangehöriger mit Wohnsitz / gewöhnlichem Aufenthalt in der Schweiz hat eine Schweizer Stiftung errichtet.
- Destinatäre sind ausschließlich Familienangehörige des Stifters. Zu den Destinatären zählen u.a. in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Personen.
- Kein Destinatär hat einen Anspruch auf Zuwendungen. Ob Zuwendungen geleistet werden, steht im Ermessen des Stiftungsrats. Dem Stiftungsrat gehören keine Destinatäre an. Die in Deutschland ansässigen Destinatäre haben noch nie Zuwendungen erhalten.
- Im Falle einer Auflösung der Stiftung ist das Vermögen unter den Destinatären zu verteilen.

## FG Hessen v. 13.7.2022 – 8 K 1419/19

### Wesentliche Aspekte der Entscheidung

- 1. Enge(re) Auslegung des Begriffs der Bezugsberechtigten:** In Deutschland ansässige Destinatäre sind keine Bezugsberechtigten. Neben Bezugsberechtigten und sog. Zufallsdestinatären kann es eine dritte Personengruppe geben, die keine gesicherte Rechtsposition haben, aber die Erlangung eines Vermögensvorteils auch nicht nur spekulativ ist. Die Finanzverwaltung definiert den Begriff des Bezugsberechtigten mglw. weiter (vgl. Ziff. 15.1.1.2 AEStG-E). Aber: Anfallsberechtigung (+)
- 2. § 15 AStG verstößt gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.**
  - Einsetzung als Destinatär ist von Kapitalverkehrsfreiheit geschützt; „*Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter*“.
  - Keine Direktinvestition (insb. keine Beteiligung der Destinatäre), daher greift die stand-still Klausel nicht ein.
  - Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erfordert die Möglichkeit eines Gegenbeweises bei Missbrauchsvermutung.
- 3. Rechtsfolge: Geltungserhaltende Auslegung i.S.e. Ausweitung der Entlastungsmöglichkeit nach § 15 Abs. 6 AStG auf Drittstaatsverhalte**
- 4. Weite Auslegung von § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG:** Ob die rechtliche und tatsächliche Verfügungsmacht entzogen ist, ist veranlagungszeitraumbezogen zu bestimmen. Hypothetische Geschehensabläufe sind unerheblich.

## FG Hessen v. 13.7.2022 – 8 K 1419/19

### Einordnung und Ausblick

- **Revision: I R 31/22**
  - **Geltungserhaltende Auslegung von § 15 AStG**
    - Im Kontext von § 6 AStG und Stundungsregime abgelehnt durch FG Baden-Württemberg v. 31.8.2020 – 2 K 835/19 („Wächtler“), mit dem Argument, dass die Auslegung nicht im Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers stehen dürfe.
    - Hier: keine Vorlage an den EuGH, nach Auffassung des FG Hessen „*acte éclairé*“. Der BFH ist wiederholt von der Zulässigkeit einer geltungserhaltenden Auslegung als richterliche Rechtsfortbildung zur Schaffung eines unionsrechtskonformen Zustands ausgegangen.
  - **Voraussetzungen des § 15 Abs. 6 Nr. 1 AStG**
    - Ziff. 15.6.1.2 AEASTG-E: jegliche Einflussnahme schädlich, etwa auch die aufgrund einer Organstellung ausgeübte.
    - Enge Auslegung nach FG Hamburg v. 17.12.2020 - 6 K 307/19. Danach genügt es bereits, wenn die Zurechnungsadressaten zwar derzeit keinen Einfluss nehmen können, sich aber (z.B. durch Satzungsänderung / Organbesetzung) in eine entsprechende Position bringen könnten.
- Revision: I R 11/21