
Datum: 20.03.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 5152/97
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0320.10K5152.97.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand:

- Die Beteiligten streiten inzwischen nur noch darüber, ob der Kläger in China eine Betriebsstätte unterhalten hat und die dort erzielten Einkünfte deshalb steuerfrei sind. 1 2
- Der Kläger erzielte in den Streitjahren 1993 und 1994 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als Ingenieur. Er war von der Firma I-GmbH (GmbH) im Rahmen eines Montage- und Anfahrvertrags mit der Montageüberwachung einer neuen Polyester-Anlage für einen chinesischen Kunden in Acheng (China) beauftragt worden. Außerdem sollte der Kläger für die Inbetriebnahme sowie die anschließende Beratung beim Probetrieb verantwortlich sein und eine Anleitung für die Wartung der Anlage erstellen. 3
- Die GmbH hatte Büro- und Werksräume bei der Baustelle angemietet. Einer dieser Büroräume wurde nach den Wünschen des Klägers ausgestattet und ihm zur ausschließlichen Nutzung überlassen. Die vereinbarten Tätigkeiten übte der Kläger im Wesentlichen in diesem Büroraum aus. Darüber hinaus stand dem Kläger noch die Büroorganisation (Kommunikationsmittel, Dolmetscher, etc.) zur Verfügung (FG-Akte Bl. 29; Bescheinigung der GmbH vom 18. November 1997). Während seiner Auftragsstätigkeit in China, die vom 18. September 1993 bis zum 25. März 1994 währte, übte der Kläger keine weitere Tätigkeit im Inland mehr aus. 4
- Für 1993 erklärte er einen steuerpflichtigen Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von 35.496 DM sowie Einkünfte im Sinne des § 32b EStG aus China in Höhe von 39.220 DM und aus der Slowakei in Höhe von 39.225 DM. Für 1994 erklärte er einen steuerpflichtigen Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit in Höhe von 60.167 DM sowie Einkünfte im Sinne des § 32b EStG aus China in Höhe von 88.255 DM. Der Beklagte behandelte die in China und die 5

- in der Slowakei erzielten Einkünfte als steuerpflichtig und berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid 1993 vom 2. Januar 1996 einen Gewinn aus § 18 EStG in Höhe von 127.320 DM; die Einkommensteuer 1993 wurde auf 27.143 DM festgesetzt. Im Einkommensteuerbescheid 1994 vom 23. Juli 1996 berücksichtigte der Beklagte einen Gewinn aus § 18 EStG in Höhe von 148.422 DM und setzte die Einkommensteuer auf 32.042 DM fest. Zur Begründung führte der Beklagte aus, das Besteuerungsrecht für die erklärten Einkünfte stehe der BRD zu, weil der Kläger weder in China noch in der Slowakei über eine Betriebsstätte im Sinne der jeweiligen DBA verfüge.
- Die komplette Ausstattung des Büroraums hatte nach Angaben des Klägers im Einspruchsverfahren den Prüfer im Rahmen der letzten Betriebsprüfung zu der Schlussfolgerung veranlasst, die wesentliche Grundlage des geistigen Schaffens des Klägers habe in China gelegen. Der Prüfer habe deshalb angenommen, der Kläger verfüge trotz seines inländischen Wohnsitzes über keine weitere Betriebsstätte im Inland. 6
- Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 1997 aus, einer Betriebsstätte liege nur dann vor, wenn die Geschäftseinrichtung von gewisser Dauer sei und der Steuerpflichtige über die Einrichtung nicht nur vorübergehend Verfügungsmacht ausüben könne. Entscheidend für die Annahme einer Betriebsstätte sei, dass die Tätigkeit mit einer festen örtlichen Bindung ausgeübt werde. In der örtlichen Bindung müsse sich eine gewisse Verwurzelung des Steuerpflichtigen mit dem Ort der unternehmerischer Tätigkeit ausdrücken. Im Streitfall seien neben den Räumlichkeiten auch sämtliche Hilfsmittel vom Auftraggeber gestellt worden. Die Tätigkeit des Klägers sei auftragsgebunden und daher nur vorübergehender Natur gewesen. Ohne Belang sei, ob der Kläger weitere Betriebsstätten unterhalten habe. 7
- Der Kläger ist unter Bezugnahme auf seinen Vortrag im Einspruchsverfahren der Ansicht, es stehe dem Betriebsstättenbegriff nicht entgegen, dass die Geschäftsräume vom Auftraggeber angemietet worden seien. Dritte hätten keine Möglichkeit gehabt, die Räumlichkeit zu benutzen. Zwar sei seine Tätigkeit zunächst nur auf den vorhandenen Auftrag beschränkt gewesen, Folgeaufträge seien jedoch nicht ausgeschlossen gewesen. Inzwischen habe er seine gesamte Tätigkeit nach China verlagert. Dies zeige, dass seine Tätigkeit in China auf Dauer angelegt gewesen sei. Deshalb habe er auch die Ausführungen des Beklagten betreffend die Einkünfte aus der Slowakei akzeptiert. In jedem Fall seien die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 3 Buchst. b DBA-China erfüllt. 8
- Der Kläger beantragt, den Einkommensteuerbescheid 1993 vom 2. Januar 1996, zuletzt geändert am 10. August 1998 und den Einkommensteuerbescheid 1994 vom 23. Juli 1996, zuletzt geändert am 4. Januar 2001, jeweils unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13. Juni 1997 dahin zu ändern, dass die in der Volksrepublik China erzielten Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (39.220 DM in 1993; 88.255 DM in 1994) nur im Rahmen des § 32b EStG berücksichtigt werden, 9
- hilfsweise die Revision zuzulassen. 10
- Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 11
- Der Beklagte ist der Ansicht, die GmbH-Bescheinigung besage lediglich, dass der Kläger einen von seinem Auftraggeber angemieteten Büroraum ausschließlich habe nutzen können und dass ihm die Büroorganisation zur Verfügung gestanden habe. Dies ändere nichts daran, dass der Kläger keine eigene Verfügungsmacht über den ihm zur Verfügung gestellten Büroraum gehabt habe. 12

Entscheidungsgründe:

13

Die Klage ist begründet. Da der Kläger eine Betriebsstätte in China hatte, können seine damit zusammenhängenden Einkünfte nur im Rahmen des § 32b EStG berücksichtigt werden. 14

1. Nach Art. 14 Abs. 1 Satz 1 des Abkommens zwischen der BRD und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 10. Juni 1985 (DBA-China; BGBl. 1986 II, 447) können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, grundsätzlich nur in diesem Staat besteuert werden. Nach Satz 2 der Vorschrift können diese Einkünfte jedoch im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich über eine feste Einrichtung verfügt, jedoch nur insoweit, als die Einkünfte dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können. 15

2. Der Begriff der festen Einrichtung diesem Sinne ist in Anlehnung an die Merkmale einer festen Geschäftseinrichtung i.S.d. Betriebsstättenbegriffs (Art. 5 DBA-China) auszulegen. Nach Art. 5 Abs. 1 DBA-China bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" i.S. des Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Nach Absatz 2 des Art. 5 umfasst der Ausdruck "Betriebsstätte" insbesondere u.a. einen Ort der Leitung, ... eine Geschäftsstelle und eine Fabrikationsstätte. Nach Absatz 3 der Vorschrift umfasst der Ausdruck "Betriebsstätte" ferner: 16

a) eine Bauausführung oder Montage oder eine damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn die Dauer der Bauausführung, Montage oder Aufsichtstätigkeit sechs Monate überschreitet 17

b) das Erbringen von Dienstleistungen, einschließlich vom Leistungen auf dem Gebiet der Beratung, durch Angestellte oder anderes Personal eines Unternehmens eines Vertragsstaats, wenn diese Tätigkeiten im anderen Vertragsstaat (für das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt) länger als insgesamt sechs Monate innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums dauern. 18

Nach Absatz 4 der Vorschrift gelten ungeachtet der Absätze 1 bis 3 u.a. nicht als Betriebsstätten: Lagerungs-Einrichtungen, Warenbestände und feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten auszuüben. 19

3. Der BFH hat im Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91 (BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462) die Betriebsstätten-Qualität im Sinne des § 12 AO 1977 für einen Raum bejaht, der einem Manager zum Zwecke der Leitung eines im Inland betriebenen Hotels überlassen worden war, wobei der Managementvertrag zwischen dem inländischen und dem ausländischen Arbeitgeber des Managers zunächst auf 20 Jahre abgeschlossen war. Ferner war vereinbart, dass der Manager alles Mobiliar, Ausstattung, Ausrüstung und Gerät des Hotelbetreibers nutzen durfte. Die in dieser Entscheidung aufgestellten Grundsätze können auch auf den Streitfall übertragen werden. Der Betriebsstättenbegriff in Art. 5 DBA-China entspricht - soweit es um die Verhältnisse im Streitfall geht - dem in § 12 AO 1977 verwendeten Begriff. Dies wurde in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462 auch für das DBA-Großbritannien bejaht, in dem ebenfalls an eine feste Geschäftseinrichtung angeknüpft wird und in dem ebenfalls gewisse Hilfstätigkeiten nicht als betriebsstättenbegründend angesehen werden. Dies hat zwar zur Folge, dass der Betriebsstättenbegriff des § 12 Satz 1 AO 1977 insoweit weiter ist. Im Streitfall liegen jedoch keine Hilfstätigkeiten im Sinne des Abs. 4 des 20

Art. 5 DBA-China vor. Der Betriebsstättenbegriff setzt danach eine Geschäftseinrichtung oder Anlage (vgl. a) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche (vgl. b) voraus, die von einer gewissen Dauer ist (vgl. c), der Tätigkeit des Unternehmens dient (vgl. d) und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (vgl. e).

- a) Allgemein wird als Geschäftseinrichtung jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände behandelt, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein. Eine Abgrenzung zwischen den Begriffen "Geschäftseinrichtung" und "Anlage" ist häufig nur schwer möglich. Sowohl Gebäude als auch einzelne Räume innerhalb eines Gebäudes können Geschäftseinrichtungen i.S.d. § 12 Satz 1 AO 1977 sein, wenn sie nur geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein. 21
- b) Eine Geschäftseinrichtung ist jedenfalls dann "fest" i.S.d. § 12 Satz 1 AO 1977, wenn sie eine feste Verbindung zur Erdoberfläche hat. Auch diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Denn der dem Kläger überlassene Raum war Teil eines Gebäudes, das seinerseits in der Erdoberfläche fest verankert war. 22
- c) Die als Betriebsstätte zu beurteilende Geschäftseinrichtung muss von einer gewissen Dauer sein. Denn die Tätigkeit des Unternehmens, dem die Betriebsstätte dient, muss eine nachhaltige sein. Welche Mindestzeitspanne das Merkmal der gewissen Dauer erfüllt, ist bisher in Rechtsprechung und Schrifttum ungeklärt (BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). Für die zeitliche Dauer kann die für Bauausführungen nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO 1977 vorgesehene Frist von sechs Monaten ein Anhaltspunkt sein (vgl. BFH-Beschluss vom 27. April 1954 I B 136/53 U, BFHE 58, 705, BStBl III 1954, 179). 23
- Soweit die Einspruchsentscheidung diesbezüglich in Ansätzen hier zu Stellung nimmt, beschränken sich die Ausführungen des Beklagten darauf, der Auftrag des Klägers in China sei zunächst nur als Einzelauftrag vorgesehen gewesen. Der Beklagte geht nicht darauf ein, dass der Kläger länger als 6 Monate in China gearbeitet hat. Für eine hinreichende Dauer der Tätigkeit spricht, dass der Begriff der Betriebsstätte nach Abs. 3 des Art. 5 DBA-China auch eine Bauausführung oder Montage oder eine damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit umfasst, wenn die Tätigkeitsdauer sechs Monate überschreitet und ebenso das Erbringen von Dienstleistungen, einschließlich von Leistungen auf dem Gebiet der Beratung, wenn das Projekt länger als insgesamt sechs Monate innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums andauert. Auch das DBA-China orientiert sich somit an dem 6-Monatszeitraum. 24
- d) Der dem Kläger zur Verfügung gestellte Arbeitsraum diene auch seinem Unternehmen. Dazu ist zwischen der Tätigkeit des Klägers und seines Auftraggebers zu unterscheiden. Umfasst die Dienstleistung eines Unternehmers zugleich ein Auftreten für einen anderen, so ist sie steuerrechtlich als Tätigkeit des Unternehmers zu beurteilen, soweit seine Einkünfte aus der Dienstleistungstätigkeit zu ermitteln sind. Sie ist dagegen der Tätigkeit des Auftraggebers zuzurechnen, soweit dessen Einkünfte zu beurteilen sind. Es ist deshalb ausreichend, dass die feste Geschäftseinrichtung auch der Dienstleistungstätigkeit des Klägers diene (BFH-Urteil in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). 25
- e) Eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht wird bejaht, wenn der Steuerpflichtige im Bezug auf bestimmte Räume eine Rechtsposition inne hat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann. Ob diese Rechtsposition auf Eigentum oder auf entgeltlicher bzw. unentgeltlicher Nutzungsüberlassung beruht, ist dabei ebenso gleichgültig wie die Frage, ob 26

die Verfügungsmacht nach außen hin erkennbar wird. Diese Grundsätze hat der BFH im Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, (BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462) fortentwickelt. Für die Annahme einer Betriebsstätte kommt es danach letztlich darauf an, dass eine bestimmte unternehmerische Tätigkeit durch eine Geschäftseinrichtung mit einer festen örtlichen Bindung ausgeübt wird. In der örtlichen Bindung muss sich eine gewisse "Verwurzelung" des Steuerpflichtigen mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken. Aus dem Begriff der Betriebsstätte kann jedoch entgegen der Ansicht des Beklagten nicht abgeleitet werden, dass die Verwurzelung des Steuerpflichtigen notwendigerweise rechtlich abgesichert sein und dass es sich um fortlaufende Aufträge handeln müsse. Auch eine nur allgemeine rechtliche Absicherung kann zur Annahme einer Betriebsstätte genügen, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Steuerpflichtigen zumindest ein bestimmter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestellt und seine Verfügungsmacht darüber nicht bestritten wird.

4. Diese Voraussetzung ist im Streitfall ebenso wie im vom BFH entschiedenen Fall erfüllt, weil der Kläger zumindest gegenüber seinem inländischen Auftraggeber einen vertraglichen Anspruch auf die Überlassung eines Raumes hatte, in dem er seine Leitungsaufgaben erfüllen konnte. Unerheblich ist dabei, dass kein Rechtsanspruch auf die Überlassung eines bestimmten Raumes bestand. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 16. Mai 1990 I R 113/87 (BFHE 161, 358, BStBl II 1990, 983), nach dem die "bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes im Interesse eines anderen" für die Annahme einer Betriebsstätte nicht ausreichend ist. Diese Aussage betraf keinen mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt, weil dort keine Räume zur ausschließlichen Benutzung zugewiesen waren, sondern nur ein zweckgebundenes Mitbenutzungsrecht bestand, das sich nicht auf bestimmte Räume bezog. 27
5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 28
6. Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, ob eine 7-monatige Auftragstätigkeit eine hinreichende Verwurzelung zum Ausdruck bringt, die die Annahme einer "festen Einrichtung" rechtfertigt. 29