
Datum: 12.10.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2487/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:1012.10K2487.16.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer hat.

2

Die 1956 geborene Klägerin ist polnische Staatsbürgerin und verheiratet. Sie unterhält mit ihrem Ehemann in Polen eine gemeinsame Wohnung. Am 30.1.2016 schloss sie mit der Firma "... " (C-GmbH) einen Vertrag zur Vermittlung von Aufträgen im Bereich Seniorenbetreuung & Haushaltsdienstleistungen ab (Vermittlungsvertrag). Danach konnte die Klägerin "... als selbstständiger Dienste im Bereich Seniorenbetreuung und Hauswirtschaft" erbringen. In § 7 sicherte die Klägerin der C-GmbH zu, ein eigenes Dienstleistungsgewerbe als selbstständiger Dienstleister anzumelden; sie sollte nicht Arbeitnehmer der C-GmbH sein und die Pflichten eines Selbstständigen selbst erfüllen (insbesondere die Abgabe jährlicher Steuererklärungen bei dem für sie zuständigen FA und die Zahlung der gegen sie festgesetzten Steuern).

3

Die C-GmbH ihrerseits war verpflichtet, der Klägerin für die Vertragslaufzeit so viele Aufträge wie gewünscht zu vermitteln und dabei Wünsche der Klägerin in Bezug auf Betreuungszeitpunkt, Einsatzbeginn und Einsatzdauer beim deutschen Kunden zu beachten. Außerdem übernahm die C-GmbH die mit der Tätigkeit verbundenen administrativen Verwaltungsarbeiten für die Klägerin (Unterstützung bei An- und Abmeldeformalitäten, Korrespondenz mit Behörden, Rechnungsvorbereitung und Rechnungsstellung für den

4

deutschen Kunden, Archivierung der Unterlagen der Klägerin, die Vermittlung eines Steuerberaters zur Erledigung der Buchhaltung sowie die Unterstützung bei eventuell auftretenden Sprachproblemen). Nach § 3 des Vertrages hatte die C-GmbH außerdem sicherzustellen, dass für die Klägerin ein eigenes Zimmer zur Verfügung stand. Als "aktive Monate" war in § 4 des Vertrages die Zeit bezeichnet, in der die Klägerin die Betreuung bei einem deutschen Kunden übernahm, als "passive Monate" waren die Pausenzeiten der Betreuung bezeichnet, während derer sich die Klägerin im Urlaub befand. Für die Dauer der aktiven Monate hatte die Klägerin der C-GmbH ein monatliches Honorar i.H.v. 145 € zu bezahlen; weitere kleinere Pauschalbeträge waren zu entrichten für Gewerbeanmeldung, Unfall- und Haftpflichtversicherung sowie Krankenversicherung. Nach § 5 des Vertrages war die Klägerin im Falle von Pflichtverletzungen verpflichtet, der C-GmbH ggfs. Schadensersatz zu leisten.

Gemäß § 9 des Vermittlungsvertrages bestätigte die Klägerin außerdem, eine deutsche und eine polnische Fassung des auf dieser Grundlage mit dem deutschen Kunden abgeschlossenen Dienstleistungsvertrages über eine Tätigkeit im Haushalt der N erhalten zu haben, der zum 1.2.2016 zwischen Frau N, I-Str., ... als Dienstleistungsempfänger und der Klägerin (mit polnischer Telefonnummer, aber bereits mit Anschrift bei der Deutschen Auftraggeberin, I-Str., ...) als Dienstleister vereinbart worden war. Der Dienstleistungsvertrag vom 1.2.2016 sieht vor, dass die Klägerin als selbständiger Unternehmer im Haushalt des Dienstleistungsempfängers tätig wird. Medizinische Behandlungsmaßnahmen, Wundversorgung und ähnliches waren nicht Vertragsgegenstand. Die Laufzeit des Vertrages sollte zum 1.2.2016 beginnen und nach Festsetzung des Dienstleistungszeitraums durch die Klägerin im Regelfall nach 2-3 Monaten enden. Die Klägerin sollte für die erbrachten Leistungen einen festen Tagessatz von 70 € erhalten und eine auf max. 150 € gedeckelte Fahrtkostenpauschale für den Dienstleistungszeitraum. Sie hatte überdies Anspruch auf Zurverfügungstellung eines eigenen, ausreichend möblierten und hygienisch reinen Zimmers in den Räumen des Dienstleistungsempfängers; Bad und Küche des Dienstleistungsempfängers durften von ihr mitbenutzt werden.

Die Anmeldung des Dienstleistungsgewerbes "Seniorenbetreuung, Haushaltshilfe, Alltagsbegleitung, Seniorenassistenz" mit Beginn zum 1.2.2016 bei der Gemeinde P mit "I-Str." als "Betriebsstätte" und "Hauptniederlassung" erfolgte am 15.2.2016. Gleichzeitig meldete die Klägerin bei der Gemeinde P eine Wohnung unter der Anschrift "I-Str." an. Diese Adresse gab die Klägerin auch als Unternehmensanschrift im Fragebogen "zur steuerlichen Erfassung" an, den sie am 24.2.2016 beim Beklagten einreichte. Darin veranschlagte sie für das Jahr der Betriebseröffnung einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 2.000 € und für das Folgejahr von 9.000 €, die Umsätze mit 3.000 € bzw. 12.000 € im Folgejahr. Die Gewinnermittlung sollte durch Überschussrechnung erfolgen. Außerdem kündigte die Klägerin an, die Kleinunternehmer-Regelung des § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch zu nehmen.

Mit Schreiben vom 29.2.2016 bat der Beklagte zur Prüfung, "ob eine Steuerpflicht im Inland besteht und somit eine Steuernummer zu vergeben ist", um die ergänzende Angabe, wie lange sich die Klägerin im Inland aufzuhalten gedenke. Darauf erklärte die Klägerin, dass für die Tätigkeit in Deutschland ein 2-Monats-Rhythmus geplant sei (erstmalig vom 1.2.-7.4., dann -- im gleichen Haushalt -- vom 7.6.-31.7.2016). In Polen werde keine Tätigkeit ausgeübt. In dem vom Beklagten übersandten Vordruck war angekreuzt, dass die Klägerin in Polen eine eigene Wohnung besitze. Die Vordruck-Formulierung des Beklagten enthält außerdem den Relativsatz, "in die ich bei jeder sich bietenden Gelegenheit zurückkehre". Alternativ hätte die Klägerin nur ankreuzen können, in Polen keine eigene Wohnung zu besitzen.

5

6

7

- 8
Mit Schreiben vom 6.4.2016 forderte der Bevollmächtigte der Klägerin, der eine ganze Reihe der polnischen Dienstleister steuerlich vertritt, den Beklagten zur Erteilung einer Steuernummer auf. Mit dem vorliegend streitgegenständlichen Bescheid vom 19.4.2016 lehnte der Beklagte die Erteilung einer Steuernummer für die Klägerin förmlich ab; dieser Fall dient den Beteiligten als Musterfall auch für die anderen parallel gelagerten Fälle. Der Beklagte begründete die Ablehnung damit, dass die Klägerin wegen fehlenden Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts im Inland nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sei und es für die Annahme einer beschränkten Steuerpflicht an einer inländischen Betriebsstätte fehle. Umsatzsteuerlich sei die Klägerin zwar Unternehmerin, der Ort der sonstigen Leistung liege aber in Polen, sodass die Umsätze im Inland nicht steuerbar seien.
- 9
Mit dem Einspruch wies die Klägerin auf ihre Verpflichtung hin, sich angesichts der bereits erfolgten Tätigkeitsaufnahme steuerlich registrieren zu lassen. Der Leistungsempfänger habe Anspruch auf Erteilung einer ordnungsgemäßen Rechnung mit Steuernummer. Daraus ergebe sich ein Anspruch Ihrerseits auf Erteilung einer Steuernummer. Nach allgemeinen Regeln des Völkerrechts seien Einkünfte grundsätzlich dort zu besteuern, wo sie erwirtschaftet würden. Zu dem im Einspruchsverfahren außerdem angekündigten Vertragsschluss der Klägerin und ihrer Berufskolleginnen mit einem Büroservice über die Ausführung von Verwaltungstätigkeiten und Aufbewahrung von Unterlagen kam es bislang allerdings unstreitig nicht (Bevollmächtigten-Schreiben vom 1.8.2016).
- 10
Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 18.8.2016 aus: Ein Anspruch der Klägerin auf Erteilung einer Steuernummer, die nach verwaltungsinternen Grundsätzen zur Durchführung eines konkreten Besteuerungsverfahrens erteilt werde, bestehe (anders als für die ab 1.7.2007 eingeführten Identifikationsnummer i.S.d. § 139b und § 139c AO) nicht. Durch die Versagung einer Steuernummer werde nicht endgültig über das Bestehen einer unbeschränkten oder beschränkten Einkommensteuerpflicht befunden; darüber sei bei der Abgabe von Steuererklärungen für den Veranlagungszeitraum 2016 gesondert zu entscheiden. Die Klägerin habe bislang keine Steuererklärungen eingereicht und auch keinen Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG gestellt. Im Übrigen sei nach dem derzeitigen Verfahrensstand davon auszugehen, dass die Dienstleistungen der Klägerin in Deutschland nicht der Einkommensteuer unterlägen. Die Klägerin habe ihren Wohnsitz (§ 8 AO) in Polen. Ein Wohnsitz im Inland sei nicht gegeben, da die Klägerin unter der angegebenen Anschrift keine Wohnung innehave, über die sie verfügen könne. Auch über einen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) in Deutschland verfüge die Klägerin wegen der turnusgemäß alle zwei Monate erfolgenden Rückkehr nach Polen nicht.
- 11
Für den Streitfall, in dem die Merkmale der Gewerblichkeit i.S. § 15 Abs. 2 EStG ohnehin nur schwach ausgeprägt seien, erübrige sich jedenfalls im Verfahren über die Vergabe einer Steuernummer die Prüfung, ob abweichend von den Rechtsprechungsgrundsätzen betriebsstättenlose Einkünfte denkbar seien. Denn das Besteuerungsrecht für die Unternehmensgewinne liege jedenfalls nicht in Deutschland, sondern ausschließlich beim Ansässigkeitsstaat Polen (Art. 5 i.V.m. Art. 7 DBA Polen), da eine Betriebsstätte der Klägerin im Inland mangels hinreichender Verfügungsmacht über die in Rede stehende Räumlichkeit nicht gegeben sei. Da eine Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung erfordere, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werde, müssten örtliche, zeitliche und rechtliche Kriterien erfüllt sein, insbesondere eine gewisse Beständigkeit. Aus diesem Grunde müsse eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung bestehen (Hinweis auf BFH-Urteil vom 17.9.2003 - I R 12/02, BStBl II 2004, 396). Das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genüge für

sich genommen selbst dann nicht zur Begründung der erforderlichen Verfügungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht werde. Im Streitfall bestehe die Nutzungsberechtigung an dem Zimmer im Hause N nur, um die vereinbarten Arbeiten zu erbringen; ein selbstständiger Anspruch auf Zutritt werde dadurch nicht begründet (Hinweis auf BFH-Urteil vom 4.6.2008 - I R 30/07, BStBl II 2008, 922). Im Streitfall komme hinzu dass die C-GmbH die mit der Dienstleistungstätigkeit verbundenen administrativen Tätigkeiten übernehme (u.a. Unterstützung bei An- und Abmeldeformalitäten, Abwicklung amtlicher Korrespondenz, Rechnungsvorbereitung und Rechnungsstellung für den deutschen Kunden, Archivierung der Unterlagen). Somit diene die Räumlichkeit nicht unmittelbar unternehmerischen, sondern Wohn- und damit privaten Zwecken.

Zwar habe der BFH einen Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke aus § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG hergeleitet, weil eine Rechnungserteilung unter Verwendung einer Steuernummer oder der vom Bundeszentralamt für Steuern erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erfolgen habe (§ 14 Abs.4 Nr. 2 UStG). Daraus ergebe sich jedoch im Streitfall kein Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer, weil die Klägerin ihre Leistungen ausschließlich an Nichtunternehmer bzw. für den außenunternehmerischen Bereich erbringe. Dem Leistungsempfänger stehe kein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG zu. Eine Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG bestehe für derartige Umsätze nicht, zumal die Klägerin ohnehin die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch genommen habe und derzeit keine Steuerfestsetzungen anstünden. 12

Die Klägerin werde durch die Versagung einer Steuernummer auch nicht in der Ausübung ihrer Tätigkeit behindert. Denn eine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne sei auch nicht wegen der beim Leistungsempfänger in Betracht kommenden Steuerermäßigung nach § 35a EStG erforderlich. Denn nach dem BFH-Urteil vom 29.1.2009 - VI R 28/08 (BStBl II 2010, 166) müssten sich aus der Rechnung i.S. § 35a Abs. 2 Satz 3 EStG (lediglich) der Erbringer der Dienstleistung als Rechnungsaussteller, der Empfänger der Dienstleistung, die Art, der Zeitpunkt und der Inhalt der Dienstleistung sowie die dafür vom Steuerpflichtigen jeweils geschuldeten Entgelte ergeben. 13

Wenn das FA C als Beklagter keine Einkommensbesteuerung durchführe, sei es im Übrigen auch nicht für die Umsatzbesteuerung zuständig. Insoweit sei in Ermangelung eines Unternehmenssitzes und einer Betriebsstätte auf den Wohnsitz in Polen abzustellen (Abschnitt 3a. 1 Abs. 1 Satz 4 und Sätze 8-14 UStAE). Es greife dann die zentrale Zuständigkeit des § 21 Abs. 1 Satz 2 AO. Nach § 1 UStZustV sei in diesem Fall das Finanzamt Q für die Erteilung einer Steuernummer zuständig. 14

Die Klägerin macht geltend, ihr stehe ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Zuteilung einer Steuernummer zu. Obwohl die Klägerin durch ihre vorbereitenden Handlungen ernsthaft erklärt habe, selbstständig gewerblich bzw. beruflich tätig werden zu wollen, und diese Tätigkeit anschließend auch tatsächlich aufgenommen habe, beschränke der Beklagte durch die Versagung der Steuernummer ihre Handlungsfähigkeit im Rechtsverkehr, da sie keine den Anforderungen des § 14 UStG entsprechenden ordnungsgemäßen Rechnungen ausstellen könne. Damit schränke der Beklagte die Berufsfreiheit der Klägerin unzulässig ein und verletze zudem die ihr innerhalb der EU zustehende Niederlassungsfreiheit. Seit Anfang 2016 enthalte der Beklagte der Klägerin insoweit die notwendige Rechtssicherheit vor, obwohl für die Erteilung einer Steuernummer die ernsthafte Erklärung des Steuerpflichtigen über seine Absicht genüge, eine selbstständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben zu wollen. Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ergebe sich ein Anspruch auf 15

Erteilung einer Steuernummer jedenfalls aus § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG (BFH-Urteil vom 23.9.2009 - II R 66/07). Daran ändere sich entgegen der Auffassung des Beklagten nichts, wenn der leistende Unternehmer die Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch nehme (Reiß/Kraeusel/ Langer, UStG, § 14, Rz 184). Die Vermutung des Beklagten, dass Rechnungen nur an Nichtunternehmer gestellt werden würden, greife den denkbaren Sachverhaltskonstellationen vor und sei in keiner Weise gesichert. Unzulässig sei auch der Hinweis des Beklagten auf die Zuständigkeit des FA Q, da dort keine umsatzsteuerliche Registrierung vorgenommen werden könne.

Die vom Beklagten aufgeworfenen Fragen seien nicht im Verfahren wegen Erteilung einer Steuernummer, sondern im späteren Veranlagungsverfahren zu klären. Unabhängig davon bestehe entgegen der Auffassung des Beklagten eine Betriebsstätte in Deutschland. Die Tätigkeit der Klägerin werde gänzlich in Deutschland erbracht. Rechnungsstellung und Aufbewahrung der Unterlagen erfolgten in Deutschland. In Deutschland sei ihr ein Raum zugesichert, welcher ihr zur alleinigen Nutzung zur Verfügung stehe. Daher könne eine Betriebsstätte ausschließlich in Deutschland angenommen werden. Die C-GmbH erbringe die amtliche Korrespondenz, Rechnungsvorbereitung, Rechnungslegung für den deutschen Kunden, Archivierung etc. Dies seien eindeutig keine Arbeiten, die einem privaten Zweck dienten, sondern allein den unternehmerischen Zwecken der Klägerin. Daher sei die auch Annahme des Beklagten verfehlt, dass die Klägerin den ihr zu überlassenden Raum ausschließlich für das private Wohnen und damit für Privatzwecke nutze. Hieran ändere sich nichts dadurch, dass ein Teil der administrativen Arbeiten vom Vermittler erledigt würden. Der Beklagte verneine eine Betriebsstätte in Deutschland ohne Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung in den Urteilen BStBl II 2010, 398 und 2014, 791, nach welchen die Annahme betriebsstättenloser Einkünfte nicht möglich sei. In Polen werde zwar ein Wohnsitz unterhalten, dort liege aber nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit und von dort würden auch die geschäftlichen Planungen nicht vorgenommen.

16

Dass der Klägerin vertraglich zur Verfügung zu stellende eigene Zimmer erfülle demgegenüber die Voraussetzungen einer Betriebsstätte. Zwar begründe das bloße Tätigwerden in den Räumen des Vertragspartners nicht zwangsläufig eine Betriebsstätte, wenn aber dem Dienstleister -- wie auch im Streitfall -- Räumlichkeiten zur ausschließlich eigenen Nutzung zur Verfügung gestellt würden -- also nicht nur zur Mitbenutzung --, sei eine Betriebsstätte anzunehmen. Die Klägerin verfüge über ausreichende Schlüssel, um sowohl in das Haus als auch in ihr Zimmer zu gelangen und dieses Zimmer gegen Zutritt Dritter zu versperren. Zudem reiche es bei Dienstleistungsunternehmen aus, wenn eine gewisse "Verwurzelung" mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit bestehe (Hinweis auf das Schrifttum zu Art. 5 OECD-MA). Unerheblich sei, ob die Räumlichkeiten, Einrichtung oder Anlagen dem Unternehmen gehörten, angemietet seien oder ihm sonst wie zur Verfügung stünden. Eine Betriebsstätte in Polen gebe es demgegenüber nicht. In Polen würden keine gewerblichen Tätigkeiten ausgeübt. Dort finde ausschließlich das private Wohnen der Klägerin statt. Unternehmenssitz und Sitz der Geschäftsleitung lägen in Deutschland.

17

Die Klägerin beantragt, den Beklagten unter Aufhebung des Bescheides über die Ablehnung der Erteilung einer Steuernummer vom 19.4.2016 in Form der Einspruchsentscheidung vom 18.8.2016 zu verpflichten, der Klägerin eine Steuernummer zu erteilen (GA Bl. 8), hilfsweise die Zulassung der Revision.

18

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise Zulassung der Revision.

19

Der Beklagte bezieht sich dazu im Wesentlichen auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung und ergänzt, dass der der Klägerin zu überlassende Raum ausschließlich zu Wohn- und damit Privatzwecken genutzt werde. Die von der Klägerin aufgeführten administrativen Tätigkeiten würden von der C-GmbH ausgeführt. Die Zurverfügungstellung eines reinen Wohnraums begründe keine Betriebsstätte. Es werde auch nicht in erster Linie darauf abgestellt, dass die Klägerin keine Verfügungsmacht über den ihr zu überlassenden Raum habe, sondern darauf, dass ihr die Verfügungsmacht für die übrigen Räume des Dienstleistungsempfängers fehle, in denen die Tätigkeit ausgeübt werde.

Entgegen der Auffassung der Klägerin sei die Annahme einer Betriebsstätte in Polen auch nicht ausgeschlossen, zumal die Geschäftsleitungstätigkeit der Klägerin nur wenig umfangreich sei. Sie umfasse im Grunde nur die Entscheidung, ob eine von C vermittelte Tätigkeit in Deutschland tatsächlich aufgenommen bzw. weitergeführt werde. Es liege nahe, dass diese am Familienwohnsitz in Polen getroffen werde. 21

Nach dem BFH-Urteil vom 23.9.2009 - II R 66107 stehe der Verpflichtung des Unternehmers zur Ausstellung von Rechnungen unter Angabe der Steuernummer ein öffentlich-rechtlicher Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer gegenüber. Eine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen i.S. § 14 Abs. 4 UStG bestehe im Streitfall nicht, weil die Umsätze nicht an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt würden. Daher habe der Unternehmer auch keinen Anspruch auf eine Steuernummer. Allein die Möglichkeit, die Voraussetzungen der Kleinunternehmerregelung (§ 19 Abs. 1 UStG) nicht zu erfüllen, rechtfertige den Anspruch nicht. Soweit die Klägerin die Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke begehre -- nur insoweit lasse sich aus dem Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 15.2.2017 - 2 K 1149/14 ein Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer herleiten --, könnte ihr diese gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. § 1 UStZustV vom Finanzamt Q erteilt werden. Nach dem AEAO zu § 21 - Umsatzsteuer gelte die zentrale Zuständigkeit nach § 21 Abs. 1 Satz 2 AO bereits dann, wenn auch nur ein Anknüpfungspunkt der gesetzlichen Kriterien Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland gegeben sei. Im Streitfall befinde sich jedenfalls der Wohnsitz der Klägerin im Polen. Die danach gegebene Sonderzuständigkeit sei nach dem AEAO zu § 21 - Umsatzsteuer auch dann zu beachten, wenn ein Unternehmer in Deutschland auch zur Einkommensteuer zu veranlagten sei. Der Beklagte sei folglich für die Erteilung einer Steuernummer für Umsatzsteuerzwecke nicht zuständig, sondern ausschließlich das FA Q. Dies gelte unabhängig von der Rechtsfrage, an welchem Ort eine Betriebsstätte bestehe. 22

Der Beklagte sei danach allenfalls für die Erteilung einer Steuernummer für ertragsteuerliche Zwecke zuständig. Dazu verhielten sich die bisherigen finanzgerichtlichen Entscheidungen nicht. Insoweit lasse sich nach den Grundsätzen des Urteils vom 15.2.2017 kein öffentlich-rechtlicher Anspruch herleiten. Insbesondere gebe es ertragsteuerlich keine Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung mit Ausweis der Steuernummer. Im Übrigen sei bislang für den Veranlagungszeitraum 2016 keine Steuererklärung abgegeben worden. Da die Klägerin ihre Tätigkeit in Deutschland ohne Erteilung einer Steuernummer aufnehmen können, könne weder von einem Eingriff in ihre Grundrechte noch in ihre Niederlassungsfreiheit noch von einem faktischen Berufsausübungsverbot die Rede sein. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist unbegründet. Zwar ist grundsätzlich zumindest für umsatzsteuerliche Zwecke von einem Anspruch der Klägerin auf Erteilung einer Steuernummer auch schon vor Abgabe von Steuererklärungen auszugehen, dieser Anspruch hätte aber gegenüber dem im Streitfall zuständigen FA Q geltend gemacht werden müssen. 25

1. Ein öffentlich-rechtlicher Anspruch von Unternehmern i.S. des § 2 UStG auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke ist zwar weder im Gemeinschaftsrecht noch im inländischen Recht ausdrücklich vorgesehen; ein solcher Anspruch ergibt sich aber mittelbar aus § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. 26

a) Nach dieser Vorschrift muss eine Rechnung u.a. die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten. Gemäß § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG ist der Unternehmer, der eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausführt, verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen, wenn er einen Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person ausführt (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 UStG) oder wenn er eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Abs. 4 Satz 1 UStG) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausführt (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG; BFH-Beschluss vom 26.2.2008 - II B 6/08, BFH/NV 2008, 1004 betreffend die Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke an eine GmbH; ebenso BFH-Urteil vom 23.9.2009 - II R 66/07, BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712). 27

b) Der Leistungsempfänger seinerseits kann das Recht auf Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG nur ausüben, wenn er eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Enthält die Rechnung weder eine dem leistenden Unternehmer erteilte Steuernummer noch dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, kann der Vorsteuerabzug nicht ausgeübt werden (BFH-Urteil vom 23.9.2009 - II R 66/07, BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712 für einen polnischen Staatsangehörigen, der ein Gewerbe als Estrichleger angemeldet hatte). 28

c) Die Steuernummer dient danach nicht nur der verwaltungstechnischen Erfassung von Steuerpflichtigen und der Durchführung des Besteuerungsverfahrens. Sie ist vielmehr regelmäßig Voraussetzung für ein selbständiges gewerbliches oder berufliches Tätigwerden, soweit nicht ausnahmsweise ausschließlich Umsätze ausgeführt werden sollen, für die die Ausstellung einer Rechnung mit Angabe der Steuernummer oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht vorgeschrieben ist. Der Verpflichtung des Unternehmers zur Ausstellung von Rechnungen unter Angabe der Steuernummer steht demgemäß ein öffentlich-rechtlicher Anspruch des Unternehmers auf Erteilung einer Steuernummer gegenüber. Die Steuernummer ist zudem auch Voraussetzung für die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach § 27a UStG. In dem Antrag auf Erteilung einer solchen Nummer ist nämlich die Steuernummer anzugeben, unter der der Antragsteller umsatzsteuerlich geführt wird (§ 27a Abs. 1 Satz 6 UStG; BFH-Beschluss vom 26.2.2008 - II B 6/08 BFH/NV 2008, 1004 betreffend die Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke an eine GmbH; BFH-Urteil vom 23.9.2009 - II R 66/07, BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712; im Anschluss daran ebenso BMF-Schreiben vom 1.7.2010, IV D 3 - S 7420/07/10061:002, BStBl I, 2010, 625, mit der Einschränkung, dass allein die Erklärung des Steuerpflichtigen, ein selbständiges, gewerbliches oder berufliches Tätigwerden zu beabsichtigen, nicht ausreichend sein soll; ebenso FG Hamburg, Beschluss vom 30.8.2016 - 6 V 105/16; FG des Saarlandes, Urteil vom 15.2.2017 - 2 K 1149/14, EFG 2017, 550). 29

d) Deshalb hat die Ablehnung eines Antrags auf Erteilung einer Steuernummer gegenüber demjenigen, der zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtende Umsätze ausführen will, entgegen der Auffassung des Beklagten berufsregelnde Tendenz und greift somit unmittelbar in den Schutzbereich des Grundrechts auf Berufsfreiheit nach Art. 12 Abs. 1 GG ein. Dem könnte auch nicht entgegengehalten werden, dass das Grundrecht auf Berufsfreiheit nach 30

Art. 12 Abs. 1 GG nur Deutschen zusteht. Denn jedenfalls genießt die Klägerin den Schutz der allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG (BFH-Urteil vom 23.9.2009 - II R 66/07, BFHE 227, 212, BStBl II 2010, 712). Deshalb kann offenbleiben, ob der Klägerin als polnischer Staatsangehörigen über den Wortlaut des Art. 12 Abs. 1 GG hinaus dieses Grundrecht aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Anforderungen ebenfalls zusteht.

Soweit der Beklagte dagegen anführt, dass die Klägerin die Kleinunternehmerregelung gemäß § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch genommen habe und Rechnungen darüber hinaus nur an Nichtunternehmer gestellt werden würden, teilt das Gericht die Auffassung der Klägerin, dass es sich insoweit nicht um eine streitentscheidende rechtliche Kategorie, sondern lediglich um eine tatsächliche Annahme des Beklagten handelt, die den potenziell denkbaren Sachverhaltskonstellationen vorgreift und sei in keiner Weise gesichert ist. Im Übrigen bezieht der Beklagte nicht hinreichend ein, dass der Unternehmer im Falle der Ausführung sonstiger Leistungen nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 UStG unbeschadet seiner Verpflichtung nach Satz 2 und unabhängig von der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers jedenfalls berechtigt ist, eine den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechende Rechnung auszustellen. Soweit der Unternehmer durch Maßnahmen der Finanzverwaltung darin behindert wird, kann eine Einschränkung der Berufsfreiheit nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden. 31

f) Auch die weiteren Einwendungen des Beklagten gegen das Bestehen eines Anspruchs auf Erteilung einer Steuernummer für umsatzsteuerliche Zwecke sind zumindest angreifbar. 32

aa) So ist zumindest zweifelhaft, ob entgegen der Auffassung des Beklagten nicht möglicherweise doch ein Wohnsitz der Klägerin in dem ihr jeweils vom Dienstleistungsempfänger zur Verfügung gestellten Raum im Haushalt anzunehmen ist. Die Dienstleistungstätigkeit wiederholt sich zweimonatlich. In der jeweils zweimonatigen Tätigkeit ist unstreitig ein Wohnen der Klägerin in diesen Räumlichkeiten und ebenso eine möglicherweise hinreichende Verfügungsmacht anzunehmen. 33

bb) Ebenso bestehen Zweifel an der Auffassung des Beklagten, nach der keine Betriebsstätte beim jeweiligen Dienstleistungsempfänger anzunehmen ist. Zwar ist die tatsächliche Verfügungsgewalt über den der Klägerin zur Verfügung gestellten Raum naturgemäß auf den Dienstleistungszeitraum beschränkt. Aber in Polen findet auf keinen Fall eine Dienstleistungstätigkeit statt, sodass sich dort kaum eine Betriebsstätte befinden kann. Die Dienstleistungstätigkeit der Klägerin wird von dem ihr im Haushalt des Dienstleistungsempfängers zur Verfügung gestellten Raum aus ausgeführt. Während ihres Tätigkeitszeitraums kann eine Verfügungsmacht der Klägerin über diesen Raum kaum nachvollziehbar verneint werden, und es ist jedenfalls nach Auffassung des BFH höchst zweifelhaft, ob betriebsstättenlose Einkünfte überhaupt denkbar sind (BFH-Urteil vom 19.12.2007 - I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398, BFH Beschluss vom 11.12.2013 - I R 4/13, BFHE 244, 1, BStBl II 2014, 791). Die dem entgegenstehende Auffassung der Finanzverwaltung wird vom BFH für nicht tragbar gehalten. 34

cc) Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist ebenso zweifelhaft die Auffassung des Beklagten, ob eine im Inland nicht steuerbare Tätigkeit angenommen werden kann, weil der Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3a UStG in Polen liege. Denn bei Annahme einer Betriebsstätte in der vom Leistungsempfänger überlassenen Räumlichkeit läge der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG im Inland. Entgegen der Auffassung des Beklagten wird man kaum annehmen können, dass die Klägerin ihr Unternehmen von Polen aus betreibt. 35

dd) All diese Fragen gehören allerdings letztlich in das Veranlagungsverfahren der Klägerin und müssen dort geklärt werden, nicht aber im Rahmen des Verfahrens über die Versagung einer Steuernummer.

2. Der danach bestehende Anspruch auf Erteilung einer Steuernummer der Klägerin ist allerdings nicht gegenüber dem Beklagten, sondern gegenüber dem FA Q geltend zu machen. 37

a) Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 AO ist für die Umsatzsteuer das FA örtlich zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen im Geltungsbereich des Gesetzes ganz oder vorwiegend betreibt. Nach Satz 2 der Vorschrift kann das BMF allerdings zur Sicherstellung der Besteuerung durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates für Unternehmer, die Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereiches dieses Gesetzes haben, die örtliche Zuständigkeit einer Finanzbehörde für den Geltungsbereich des Gesetzes übertragen. Von dieser Ermächtigung wurde Gebrauch gemacht durch die Verordnung über die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer (Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung - UStZustV). Nach § 1 Nr. 20 Buchst. b) UStZustV ist für die Umsatzsteuer der in Polen ansässigen Unternehmer mit der Buchstabengruppe der Klägerin örtlich zuständig im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 2 AO das FA Q. 38

b) Die Klägerin ist aufgrund ihres Hauptwohnsitzes in Polen eine in Polen ansässige Unternehmerin. Die zentrale Zuständigkeit nach § 21 Abs. 1 Satz 2 AO gilt bereits dann, wenn auch nur ein Anknüpfungspunkt der gesetzlichen Kriterien Wohnsitz, Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland gegeben ist und hat Vorrang vor § 21 Abs. 1 Satz 1 AO (AEAO zu § 21 AO). Ein möglicherweise zusätzlich im Inland beim Dienstleistungsempfänger bestehender weiterer Wohnsitz (siehe dazu oben unter 1. f) aa)) lässt die Ansässigkeit der Klägerin Polen nicht entfallen. Dies ergibt sich aus dem Zweck der Vorschrift, das Verfahren zu konzentrieren, zu straffen und es für den jeweiligen Steuerpflichtigen möglichst an einem Ort zu bündeln. Eine andere Auslegung würde die Durchführung der Besteuerung von Steuerpflichtigen wie der Klägerin in der Praxis unnötig erschweren. Sollte nämlich die Klägerin ihre jeweils zweimonatigen Dienstzyklen in unterschiedlichen Finanzamtsbezirken ableisten, wären für ihre Umsatzbesteuerung bzw. die Erteilung einer Steuernummer jeweils unterschiedliche Finanzämter zuständig. Genau dies sollte nach Auffassung des Gerichts im Interesse einer effektiven, gleichmäßigen und den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden Besteuerung durch die Schaffung der speziellen Zuständigkeitsregelung vermieden werden und gilt aus Sicht des erkennenden Senates jedenfalls so lange, wie die Klägerin keine Steuererklärungen eingereicht hat, die den Beklagten ertragsteuerlich zur Bearbeitung zwingen würden. Einem danach denkbaren Auseinanderfallen der örtlichen Zuständigkeiten für die Ertrags- und die Umsatzbesteuerung, welches zu einem erschwerten Verwaltungsvollzug führen könnte, kann ohne weiteres durch Herbeiführung einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO begegnet werden. 39

3. Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich ein Anspruch gegen den Beklagten auf Erteilung einer Steuernummer für ertragsteuerliche Zwecke -- jedenfalls vor Abgabe einer entsprechenden Steuererklärung -- nicht herleiten. Ein Anspruch der Klägerin auf Erteilung einer Steuernummer für ertragsteuerliche Zwecke besteht (anders als für die ab 1.7.2007 eingeführten Identifikationsnummer i.S.d. § 139b und § 139c AO) nicht. Die Erteilung einer Steuernummer hat organisatorische Gründe; bindende Entscheidungen für das Verwaltungsverfahren werden durch die Zuteilung damit nicht getroffen (BFH-Urteil vom 5.11.2009 - IV R 13/07, BFH/NV 2010, 652). Zwar besagt die Buchungsordnung für die 40

Finanzämter in § 8, dass jeder Bearbeitungsfall eine Steuernummer erhält (Abs. 1) und dass diese dem Steuerpflichtigen mitzuteilen ist (Abs. 5). Dieser Vorschrift lässt sich jedoch nicht entnehmen, dass die Steuernummer bereits zu erteilen ist, bevor das eigentliche Besteuerungsverfahren aufgenommen wird. Im Übrigen handelt es sich bei dieser Vorschrift um eine interne Verwaltungsregelung ohne Außenwirkung.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 41

5. Die Revision wird vor dem Hintergrund des beim BFH unter dem Az. V R 11/17 42
anhängigen Revisionsverfahrens gegen das Urteil des FG des Saarlandes vom 15.2.2017 - 2
K 1149/14, EFG 2017, 550) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen.