VISCHER

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Betriebsstättenbesteuerung: Fallstricke in der Unternehmenspraxis

Handelskammer Deutschland-Schweiz, Zürich

26. September 2023

Nadia Tarolli Schmidt
Advokatin
Dipl. Steuerexpertin

Basil Peyer
Policy Advisor
Staatsekretariat für internationale Finanzfragen

Winfried Ruh
Steuerberater
Fachberater für Internationales Steuerrecht

VISCHER

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gliederung

I. Überblick

II. Begründung von Betriebsstätten

- Grundsätze
- Fallbeispiele

III. Betriebsstättengewinnermittlung

IV. Vermeidung Doppelbesteuerung

I. Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Mögliche Vertriebsformen im Ausland

Vertriebsmöglichkeiten

Repräsentanz

keine eigenständige unternehmerische Tätigkeit, sondern bloße Erfüllung von Marketing- und Kommunikationsaufgaben

Betriebsstätte

Abwicklung Vertrieb über feste Geschäftseinrichtung ohne rechtliche Selbstständigkeit

Sonderfall:
Vertreterbetriebsstätte ohne feste Geschäftseinrichtung

Vertriebsgesellschaft

Abwicklung Vertrieb über eigene Tochtergesellschaft im Vertriebsgebiet als Eigenhändler oder Handelsvertreter

Keine Besteuerung der Tätigkeit der Repräsentanz im Ausland

Besteuerung des **Einkommens der Betriebsstätte**

Besteuerung des **Welteinkommens**

I. Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Betriebsstättengrundsätze nach internationalem Abkommensrecht - Übersicht

Als **Betriebsstätte** gelten:

Feste Geschäftseinrichtung (GE):
Ort der Leitung
Zweigniederlassung/Geschäftsstelle
Fabrikations- oder Werkstätte
Schrank/Spind/Schließfach/Bürocontainer

Regelmäßige Tätigkeit eines **abhängigen Vertreters** (insb. Mitarbeiter) mit Abschlussvollmacht[3], es sei denn bloße Vorbereitungs- und Hilfstätigkeit (**Vertreterbetriebsstätte**).

Erbringung von Dienstleistungen kann nach einzelnen DBA (u.a. China bei Anwesenheit > 183 Tage) auch ohne feste GE zu einer **Dienstleistungsbetriebsstätte** führen. Zudem legen einzelne Staaten eine längere Anwesenheit beim Kunden gem. **OECD-Anstreicherfall** als feste GE aus (zB. Tschechien)

Bauausführung oder Montage oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn ihre Dauer sechs bzw. zwölf Monate überschreitet (**Bau- und Montagebetriebsstätte**).

Nicht als **Betriebsstätte** gelten:

Einrichtungen zur **Lagerung**, **Ausstellung** oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens.[1]

Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden oder ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen be- oder verarbeitet zu werden.*

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Güter oder Waren für das Unternehmen einzukaufen oder Informationen zu beschaffen („**Einkaufsbetriebsstätte**").[1]

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten auszuüben (**Repräsentanz**).

Server, sofern für die Tätigkeit im Ausland ausschließlich ein Server installiert wurde, über den nicht die Kernfunktionen des Unternehmens abgewickelt werden.

Tätigkeit **unabhängiger Makler/Kommissionäre**/anderer unabhängiger Vertreter, soweit im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit.[2]

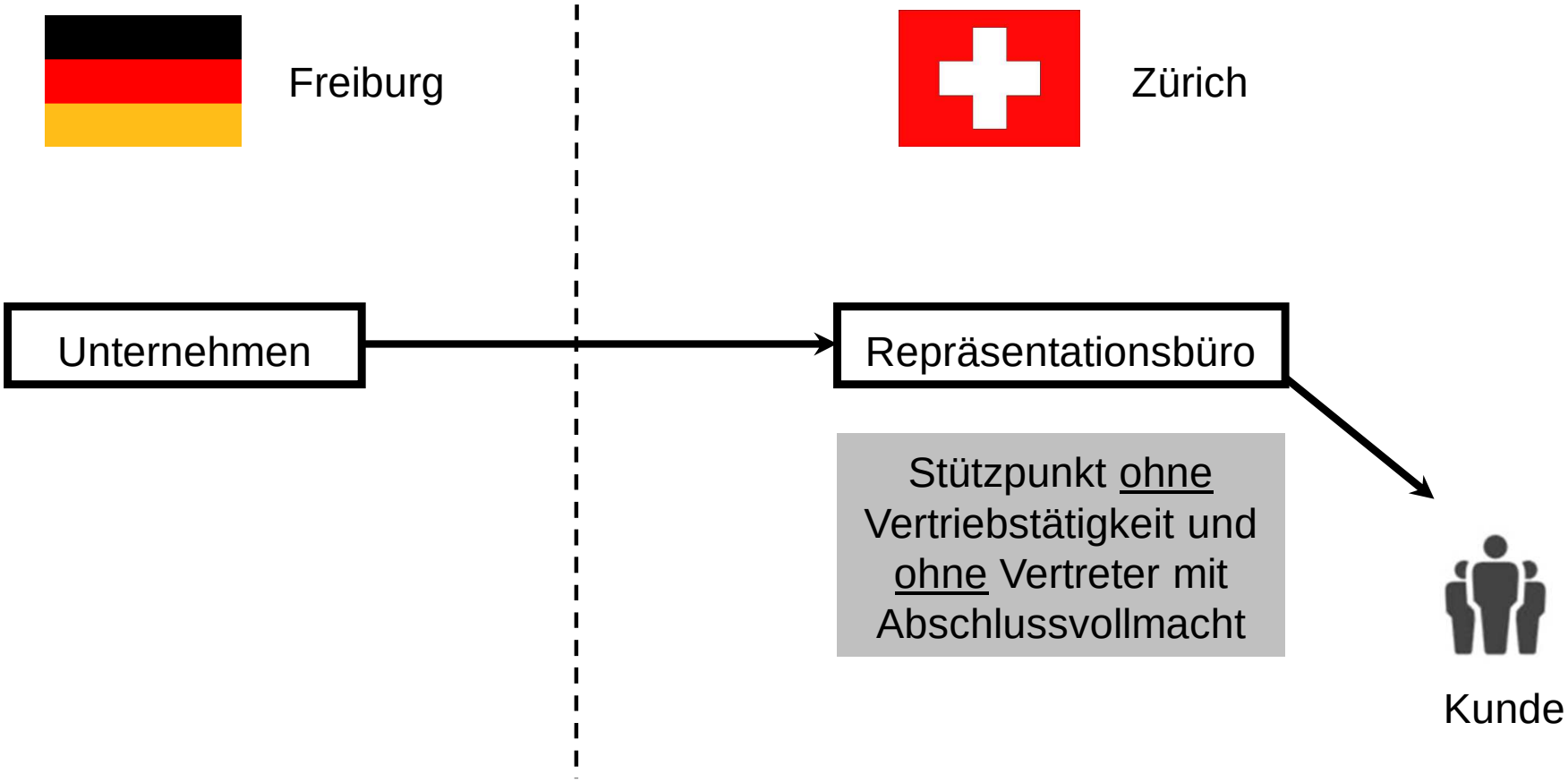
Homeoffice: Grds. keine BS, aber: Im Einzelfall bei regelmäßiger /dauerhafter Nutzung für die Unternehmenstätigkeit ohne Büronutzungsmöglichkeit beim Unternehmen Betriebsstättenbegründung möglich.

1) Nach (neugefassten) OECD-MA vom 21.11.2017 betriebsstättenbegründend, sofern Tätigkeit nicht nur vorbereitend oder reine Hilfstätigkeit.
2) Nach OECD-MA vom 21.11.2017 Einschränkung für Kommissionäre, sofern Tätigkeit nahezu ausschließlich für eng verbundene UN erfolgt.
3) Nach OECD-MA vom 21.11.2017, Ausweitung von rein formaler Abschlussvollmacht auf „gewöhnliche Ausübung" (faktische Abschlussvollmacht).

II. Betriebsstättenbegründung - Negativabgrenzung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Repräsentanz = feste GE mit Tätigkeiten vorbereitender Art /Hilfstätigkeiten



Rechtsfolge: Keine Betriebsstättenbegründung/-besteuerung der Tätigkeiten der Repräsentanz in der Schweiz.

II. Betriebsstättenbegründung - Negativabgrenzung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten - Grundsätze

Ausübung von vorbereitenden und Hilfstätigkeiten, welche die Haupttätigkeit begleiten oder ihr zeitlich nachfolgen, d.h. Tätigkeit darf keinen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens darstellen.

- **Vorbereitende Tätigkeiten**: gehen Geschäftstätigkeit voran und werden regelmäßig nur während einer relativ kurzen Dauer durchgeführt.
- **Hilfstätigkeiten**: unterstützen wesentliche Unternehmenstätigkeit, ohne dass eine Zuordnung zum Kerngeschäft erfolgt oder ein wesentlicher Anteil an Wirtschaftsgütern oder Personal des Unternehmens eingesetzt wird
  - Verwaltungstätigkeiten wie Buchhaltung,
  - Personalwesen oder Controlling,
  - nicht: absatzorientierte Tätigkeiten wie Verkaufsförderungs- oder Vertriebsbüros mit Produktvermarktung

Praxishinweis:
Eine **feste Geschäftseinrichtung**, die ausschließlich für **den Zweck** unterhalten wird, **Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten** auszuüben **(Repräsentanz)** führt mangels Ausübung der Unternehmenstätigkeit **nicht** zu einer **BS**.

II. Betriebsstättenbegründung - Negativabgrenzung

VISCHER

Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten nach DBA CH-D

Nicht als Betriebsstätte gelten nach dem DBA CH-D Einrichtungen

- zur ausschließlichen Lagerung/Ausstellung/Auslieferung von Gütern/Waren,
- zum Einkauf von Gütern oder Waren (Einkaufsstellen),
- zur Informationsbeschaffung (eine Auswertung der Informationen mit Empfehlung an das Stammhaus kann aber schädlich sein),
- zur Werbung für das eigene Unternehmen (UN) (z.B. Erstellung/Durchführung von Werbematerial, Werbespots, Anzeigen, Kundenveranstaltungen),
- zur Erteilung von Informationen (z.B. Kontaktpflege zu Banken/Versicherungen, Aufbau von Kunden- und Produktdatenbanken, Marktstudien, After-Sales-Services),
- zur Betreibung von wissenschaftlicher Forschung.

Rechtsfolge: keine Besteuerung der Tätigkeit der Einrichtungen im Belegenheitsstaat.

II. Betriebsstättenbegründung - Negativabgrenzung

VISCHER

Kein Negativkatalog nach Schweizer Recht

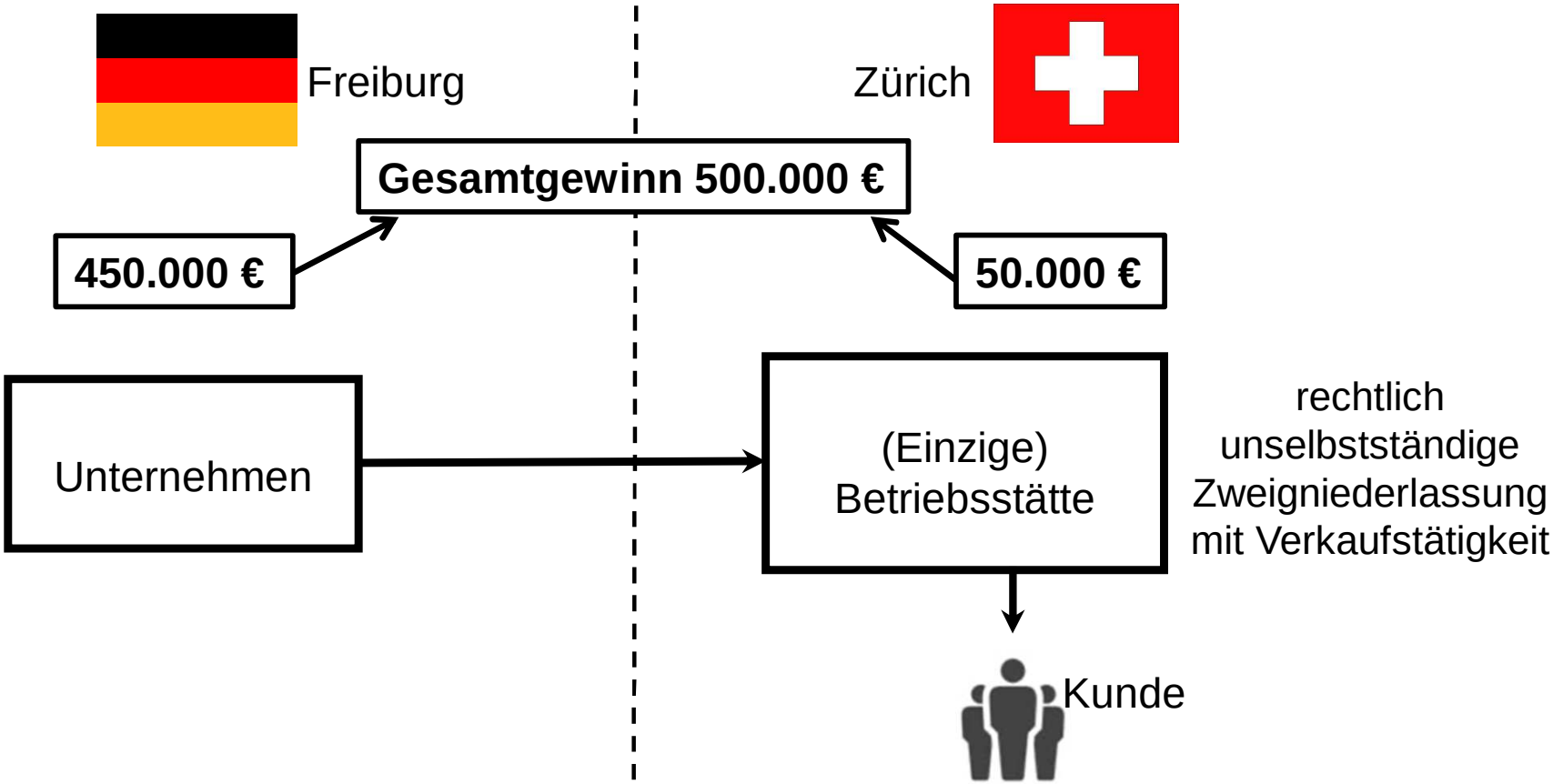
- Das Schweizer Recht kennt **keinen expliziten Negativkatalog**, aber
  - der Ausschluss einer BS erfolgt typischerweise über den Begriff der **qualitativen Wesentlichkeit**.
    - Auch aus Schweizer Sicht stellt eine blosse Lagerhalle oder ein Show Room idR. keine BS dar, weil es sich mit Blick auf die Tätigkeit der meisten UN nicht um eine qualitativ wesentliche Tätigkeit handelt, die dort ausgeübt wird.
    - Im Ergebnis führen das Schweizer Recht und OECD Regelungen oft - aber nicht immer - zum gleichen Resultat.

Praxishinweis: Schweizer Recht erlaubt eine **einzelfallspezifischere Betrachtungsweise**, denn wenn beispielsweise das Anbieten von Lagerhallen die Hauptbeschäftigung eines UNs darstellt, so ist die Besteuerung einer BS unter dem Schweizer Recht möglich.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Betriebsstätte: Beispiel Vertriebs-Zweigniederlassung Schweiz



Rechtsfolge: Besteuerung der Einkünfte der Betriebsstätte in CH (beschränkte Steuerpflicht) mit Freistellung in D.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste Geschäftseinrichtung (GE): Voraussetzungen und Regelfall

Nach **nationalem Recht** in § 12 AO ist eine BS jede **feste Geschäftseinrichtung** mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche, die von einer gewissen Dauer ist, der **Unternehmenstätigkeit** dient und über die das Unternehmen eine nicht nur vorübergehende **Verfügungsmacht** hat, insbesondere:

- **Zweigniederlassungen und Geschäftsstellen,**
- **Fabrikations-/Werkstätten,**
- **Dauerhafte Büromitbenutzungsmöglichkeit mit Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, insb. in abschließbaren Möbeln (Schrank, Bürocontainer, Schließfach oder Spind)**[1]
- **Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen**,
- Bergwerke/Steinbrüche
- sowie **Bauausführungen/Montagen mit einer Dauer von mehr als sechs Monaten**.

Hauptanwendungsfall der BS in D = handelsrechtliche Zweigniederlassung gem. §§ 13 ff. HGB mit folgenden Merkmalen:

- **Rechtlich unselbständige Untergliederung eines UN**, die mit einer gewissen Selbständigkeit typische Unternehmensgeschäfte eigenverantwortlich tätigt, die keine vorbereitende/Hilfstätigkeiten darstellen.
- Erfordert **gewisse Selbstständigkeit/Dauer/äußere Einrichtung** ähnlich einer Hauptniederlassung, (Geschäftslokal/Bankkonto/gesonderte Buchführung/Leiter mit Befugnis zu selbständigem Handeln).

1) BFH-Urteil v. 07.06.23, I R 47/20 zur Begründung einer Betriebsstätte durch eine personenbeschränkte Spind-/Schließfachnutzung.

II. Betriebsstättenbegründung - Schweizer Sicht

VISCHER

Feste Geschäftseinrichtung (GE)

- Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetztes über die direkte Bundessteuer (DBG):
  - Als BS gilt eine **feste GE**, in der die **Geschäftstätigkeit** eines UN ganz oder teilweise ausgeübt wird**. BS sind insbesondere**:
    - Zweigniederlassungen, **Fabrikationsstätten**, Werkstätten, Verkaufsstellen**, ständige Vertretungen**, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie **Bau- und Montagestellen** von mind. zwölf Monaten Dauer.
- **GE**:
  - Nötig sind **Einrichtungen oder Anlagen**, in denen *«ständig oder doch wenigstens während einer gewissen Zeit, die Tätigkeit eines UN ausgeübt wird».*
  - Nötig ist **ständiger Zugang** des UN zur Geschäftseinrichtung und dass Anlagen und Einrichtungen dem UN **zugerechnet** werden können (z.B. Miete oder Eigentum).
- **Feste** GE:
  - **Örtliche** Festigkeit: Feste Verbindung der Einrichtung zur Erdoberfläche (nicht z.B. ein Verkaufswagen).
  - **Zeitliche** Festigkeit: Einzelfallbeurteilung; i.d.R. wird ab einer Dauer **von mehr als sechs Monaten** eine genügende Dauerhaftigkeit angenommen.
- **Effektive Ausübung eines qualitativ und quantitativ wesentlichen Teils der UN Tätigkeit**

II. Betriebsstättenbegründung - Homeoffice

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste Geschäftseinrichtung

- Nach der **BFH-Rechtsprechung** stellt das **Homeoffice grds. keine BS des AG** dar, da es an einer mindestens allgemein-rechtlichen Absicherung der **Verfügungsmacht** des AGs fehlt.[1]
- Die deutsche **Finanzverwaltung** hat sich bislang wohl dieser Auffassung angeschlossen, insbesondere für Fälle einer **fehlenden vertraglichen Grundlage für die Raumnutzung** oder einer bloßen arbeitsvertraglichen Grundlage.
- Nach **dem OECD-MK** stellt ein Homeoffice eine BS dar, sofern der AG den AN vertraglich anweist, **regelmäßig oder durchgehend das Homeoffice zur Ausübung der Haupttätigkeit** des UN zu nutzen oder aber dem Arbeitnehmer kein Büro zur Verfügung gestellt wird.
  - → **OECD distanziert sich zunehmend vom Kriterium der Verfügungsmacht**

Folgende Homeoffice-Tätigkeiten führen nach OECD-MK zu Art. 5, Rz. 18, <u>nicht</u> zu BS:

- Ausübung von **Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten** (insb. Einkaufstätigkeiten, Informationsbeschaffung sowie bloße Verwaltungstätigkeiten),
- Ausübung der Haupttätigkeit, aber keine dauerhafte und den Vorgaben des UN entsprechende, sondern **nur gelegentliche Nutzung** des Homeoffice (zB bei Vertriebs- oder Kundentätigkeit),
- Ausübung der Haupttätigkeit überwiegend im Homeoffice, dem Mitarbeiter steht aber ein **anderer Arbeitsplatz** im UN zur Verfügung.

Praxishinweis: Eine Homeoffice-Tätigkeit wird **in D** mangels Verfügungsmacht des UN **im Regelfall von der Finanzverwaltung zwar nicht als BS angesehen**. Allerdings besteht aufgrund der restriktiven Auslegung des OECD-MK u.a. in **Österreich** und **Dänemark** das Risiko, dass die deutsche Finanzverwaltung sich zumindest der OECD-Auffassung anschließen wird.[2]

1) Rasch/Rosenberger/Brülisauer, in: Internationales Steuerrecht, 2021, Beihefter zu Heft 10, v. 20.5.21, S.4
2) Schuster/Verleger, in: Internationale Wirtschafts-Briefe 2020, Heft 21, S. 861.

II. Betriebsstättenbegründung Homeoffice

VISCHER

Homeoffice aus Schweizer Sicht (1/3)

- Feste GE:
  - Örtlich: Da Homeoffices Räumlichkeiten darstellen, ist die **örtliche Komponente stets erfüllt**.
  - Zeitlich: Es besteht **kein fixes Kriterium**. Als Schwelle dürften Tätigkeiten von mind. **sechs bis zwölf Monaten** massgebend sein. Zudem müssen die Räumlichkeiten **dem UN dauernd zu Verfügung stehen**.
- **Verfügungsmacht** im Besonderen – Homeoffice auf Anordnung oder Wunsch:
  - Erhält der Arbeitnehmer **keinen Arbeitsplatz**, obwohl dieser einen solchen **benötigt**, geht das UN davon aus, dass der Arbeitnehmer im Homeoffice arbeitet (**faktische Verfügungsmacht**): Das Homeoffice dient dem UN und kann als GE qualifiziert werden. Wird dem Arbeitnehmer dagegen **ein Arbeitsplatz im UN zur Verfügung gestellt**, **relativiert** dies die Verfügungsmacht, **schliesst sie aber nicht zwingend aus**.
  - Grosse Distanz zwischen Homeoffice und Arbeitsplatz: Faktisch besteht Verpflichtung zur Nutzung des Homeoffices, BS also mindestens denkbar.
  - Die Tatsache, dass kein Entgelt für das Homeoffice bezahlt wird, **schliesst BS nicht per se aus.**

VISCHER

Homeoffice aus Schweizer Sicht (2/3)

- Ausübung einer Geschäftstätigkeit
  - Es fallen alle im Zusammenhang mit dem statutarischen Zweck stehenden Tätigkeiten darunter. **Untergeordnete Tätigkeiten** begründen indessen **keine BS**, **weil es sich nicht um wesentliche Tätigkeiten handelt**. Hilfstätigkeiten schliessen aber eine BS nicht per se aus.

Praxishinweis: Grds. wird eine BS angenommen, wenn dem Arbeitnehmenden **kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt** wird, obwohl er einen **benötigt**. Tipp: Angestellten den erforderlichen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen, falls BS vermieden werden soll. Das Risiko steigt, wenn im Homeoffice ein **massgebender Beitrag zur UN Leistung** erbracht wird.
Soweit Unsicherheiten bestehen, empfiehlt sich die Einholung eines **Rulings** (erhebliche kantonale Unterschiede).

VISCHER

Homeoffice aus Schweizer Sicht – Analyse Steuerkonferenz (3/3)

- Im April 2022 hat die interkantonale Steuerkonferenz eine **Analyse** zur interkantonalen Homeoffice Handhabung veröffentlicht:
  - Gemäss (für die Steuerverwaltungen **nicht bindende**) **Analyse fehlt es typischerweise** bei Homeoffice Situationen **an der Verfügungsmacht des UN**. Dies **selbst dann**, **wenn** für die Nutzung des Homeoffice Arbeitsplatzes **ein Entgelt entrichtet wird**.
  - Kriterium der quantitativ und qualitativ bedeutenden Aktivität: Praxis verlangt **mind. drei Angestellte**. **Keine Konsolidierung** bei mehreren Angestellten, die in einer Gemeinde wohnen. **Fehlende Aussenwirkung** am Wohnsitz des Arbeitnehmers als **Indiz gegen eine BS**.
  - Die (restriktiven) **Kriterien** gelten **auch** für Arbeiten **von leitenden Angestellten oder GF**.
    - Dies würde bedeuten, dass **interkantonal kaum je von einer BS ausgegangen** wird.
    - Fraglich, ob diese liberale Praxis von den Kantonen umgesetzt wird.
- Diese Analyse ist **nicht für die internationalen Verhältnisse** massgebend; jedenfalls zeigen bisherige Erfahrungen ein anderes Bild. Es bleibt abzuwarten, ob Lockerung eintritt.
- Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften gelten besondere Aussagen.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

Feste GE in Form eines Orts der Leitung (Geschäftsleitungs-BS)

- Jedes UN muss **zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung (GL) zu lokalisierende BS** haben, welcher – sofern keine weiteren BS bestehen – der gesamte Gewinn zuzurechnen ist.
- **Ort der Leitung** = **Räumlichkeiten** an denen sich der GF mit einer **gewissen Regelmäßigkeit** aufhält und von wo aus die sog. **Tagesgeschäfte**, z.B. Einkauf, Vertragsabschlüsse, Personal, Buchhaltung, Finanzgeschäfte, Unternehmensorganisation) **angeordnet werden**. Dies kann das Homeoffice/die Wohnung des GF sein, sofern die Gesellschaft über kein eigenes Büro verfügt.
- Ein GF übt im Regelfall die Unternehmenstätigkeit aus, so dass ein(e) Büro/Niederlassung des UN, in dem der GF dauerhaft tätig ist, eine **BS in Form eines (weiteren) Orts der Leitung** darstellen kann.
- Übt der GF seine Tätigkeit im **Homeoffice** aus, wird eine Geschäftsleitungs-BS im Regelfall in D nur begründet, sofern dem GF kein weiteres Büro zur Verfügung steht. Ob dies auch für einen Gesellschafter-GF gilt, bei dem über das Gesellschaftsverhältnis eine Verfügungsmacht des UN über das Homeoffice unterstellt werden kann, bleibt mangels Verwaltungsauffassung hierzu unklar.[1]

Praxishinweis: Sofern der **einzige GF einer CH-Gesellschaft** ständig **überwiegend in D tätig** ist und kein Nachweis erbracht werden kann, dass der GF auch im Büro am Sitz der Ges. tätig ist, besteht das **Risiko**, dass die deutsche Finanzverwaltung den **Mittelpunkt der tatsächlichen GL der CH-Gesellschaft** gem. Art. 4 (8) des DBA CH-D **in D** annimmt → unbeschränkte KSt- und GewSt-Steuerpflicht der CH-Gesellschaft in D mit Freistellung des CH-Betriebsstättengewinns.

1) Müth/Simon, DStR 2022, 744, 745.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

VISCHER

Feste GE in Form eines Orts der Leitung aus Schweizer Sicht

- Die CH kennt keinen Automatismus einer BS im Zusammenhang mit Geschäftsleitern.
- Es sind immer die allgemeinen Voraussetzungen einer BS zu erfüllen, **die Funktion alleine ist nicht massgebend**.
  - Selbstverständlich kann die Funktion ein wichtiges Indiz dafür sein, dass eine wesentliche Tätigkeit im Homeoffice des Geschäftsleiters ausgeübt wird, aber dies muss tatsächlich der Fall sein. Entscheidend für die Frage, ob eine qualifizierende Geschäftstätigkeit vorliegt, ist das «day-to-day-Management», d.h. die operative Geschäftsführung (namentlich strategische und leitende Aufgaben).
  - Ferner müssen aber auch die quantitativen Aspekte erfüllt sein.
- Fazit: Zwar Betrachtung des Einzelfalls aber BS-Risiko nimmt im Vergleich zur Situation eines «normalen» Arbeitnehmenden wohl trotzdem zu.

Praxishinweis: In CH führt **Beteiligung an UN nicht automatisch zu Betriebsstätte** (keine Unterscheidung **zwischen GF und Gesellschafter-GF)**

II. Betriebsstättenbegründung - Dienstleistungserbringung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste GE durch Dienstleistungen: Risiko „Anstreicherbeispiel“ im OECD-MK

- Ein Anstreicher arbeitet **zwei Jahre lang wöchentlich drei Tage** im Gebäude des Hauptkunden.
- Nach dem OECD-Musterkommentar für DBA begründet die Anwesenheit des Anstreichers **auch ohne Schlüsselgewalt über eine Einrichtung beim Kunden eine Betriebsstätte**, weil dort die **wichtigsten Funktionen** der Geschäftstätigkeit des Anstreichers ausgeübt werden.
- Demgegenüber ist in D nach der BFH-Rechtsprechung entscheidend, ob eine gewisse **Verwurzelung** des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit besteht (über ein personenbeschränktes Nutzungsrecht an einem Einrichtungsgegenstand).
- Allerdings berufen sich zwischenzeitlich **fast alle OECD-Staaten** auf das Anstreicherbeispiel und können eine Besteuerung vornehmen – z.B. **Tschechien**.
- Aktuelle einzige Lösung zur **Vermeidung einer Doppelbesteuerung**: Verständigungsverfahren oder Akzeptanz durch Anrechnung der ausländischen Steuer im Inland.

Praxishinweis: D und CH lehnen die OECD-Auffassung zum Anstreicherfall und die damit verbundene Zeitvermutung von 6 Monaten **ab**, weil nach der BFH-Rechtsprechung neben der reinen Zeitvermutung zusätzliche Umstände auf die örtliche Verfestigung schließen lassen müssen →**keine Anwendungsprobleme im Verhältnis D-CH.**

II. Betriebsstättenbegründung - Dienstleistungserbringung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste GE durch Dienstleistungen: Anwendung aus deutscher Sicht

In D führt die Dienstleistungserbringung beim Kunden basierend auf der aktuellen **Rechtsprechung des BFH** in folgenden Fällen zu einer BS:[1]

Überlassung von **Räumen oder einer anderweitigen GE an den Dienstleister zur ständigen Nutzung für einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten** unter folgenden Voraussetzungen**:**

- Überlassung einer personenbeschränkten Nutzungsstruktur in Form eines **abschliessbaren Schranks,** eines **Schließfachs** oder eines **Bürocontainers** an den Dienstleister zur Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit mit einer Rechtsposition, die dem Dienstleister nicht ohne weiteres entzogen werden kann oder
- **Betrieb des eigenen Unternehmens des Dienstleisters** in den Räumen zusätzlich zum Kundenauftrag oder
- Ausstattung der Räume mit **eigenen Betriebsmitteln (zB Computer)** des Dienstleisters die für die Auftragsdurchführung notwendig sind.

Fazit: Deutschland wendet OECD-Anstreicherfall aktuell zwar nicht an, aufgrund des „internationalen Drucks“ ist eine nationale Regelung zur Erfassung von Dienstleistungs-BS aber zukünftig nicht ausgeschlossen. **Allerdings kann bei Dienstleistungen in den Räumen des Kunden schon ein abschließbarer Spind /Bürocontainer/Schließfach in den Räumlichkeiten des Kunden eine BS des Dienstleistungserbringers begründen**.

1) BFH-Urteil v. 07.06.23, I R 47/20, IStR 2023, 655 mit Anmerkung Staudler; vgl. auch Beduhn/Staudler, IStR 2019, 561.

VISCHER

Feste GE durch Dienstleistungen: Anwendung aus Schweizer Sicht

- Die echte Dienstleistungs-BS ohne feste GE ist dem Schweizer **innerstaatlichen Steuerrecht unbekannt**. Die CH erhebt auch keine Quellensteuer auf dem Entgelt für (allenfalls spezifische) Dienstleistungen.

  ➡ Folglich kann die CH selbst eine abkommensrechtlich zugeteilte Besteuerungsbefugnis aufgrund der Einschränkung durch den nationalen BS-Begriff nicht wahrnehmen.

- **Aber**: Es ist möglich, dass die «normalen» Voraussetzungen einer BS auch im Rahmen von Dienstleistungserbringen erfüllt sind; Indizien sind:
  - Schlüsselgewalt / Zugangsberechtigung,
  - Bewegungsfreiheit
  - und Möglichkeit der Nutzung der Räume für Drittaufträge.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA (Rechtslage bis einschl. 2016)

Ein **abhängiger Vertreter** (auch GF oder Mitarbeiter) begründet gem. Art. 5 (5) OECD-MA **ohne eine feste GE** eine BS eines ausländischen UN, wenn er

- die **Vollmacht** besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen,
- und diese **Vollmacht gewöhnlich ausübt**.

Makler, Kommissionäre und andere **unabhängige Vertreter (auch TG)** begründen gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA ausdrücklich keine BS, wenn diese Personen

- im Rahmen ihrer **ordentlichen Geschäftstätigkeit** handeln und
- von dem UN **sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich unabhängig** sind.

Rechtsfolge: Besteuerung der Einkünfte der Vertreter-BS (in D nur KSt **ohne GewSt**)

Rechtsfolge: **Keine Besteuerung** der Tätigkeit im Ausland

Hinweis: In D besteht nach nationalem Recht – abweichend von CH – auch ohne eine feste GE eine Besteuerungsgrundlage für eine Vertreter-BS mit einem sehr weitgefassten Vertreterbegriff in § 13 AO.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vertreterbetriebsstätte – Abschlussvollmacht (aktuelle Rechtslage DBA CH-D)

- Bevollmächtigung des Vertreters/Mitarbeiters, für das von ihm vertretene UN, Verträge zu schließen, wobei eine **Vollmacht im wirtschaftlichen Sinn** ausreicht.
- Vertretenes **UN muss** durch Erklärung des Vertreters **rechtlich oder wirtschaftlich gebunden** werden.
- Auch **ohne formelle Abschlussvollmacht** kann in folgenden Fällen eine BS vorliegen:
  - Bloße **(pro forma) Unterzeichnung** von formularmäßig abgeschlossenen Massenverträgen durch die GL ohne deren eigene Prüfung (tatsächliche Entscheidung liegt beim Vertreter),
  - Vertreter **verhandelt** verbindlich alle Einzelheiten des Vertrags **bis zur Abschlussreife** selbst,
  - Vertreter **bindet UN durch seine Erklärungen** auch ohne Vertragsunterzeichnung,
  - Überlassung von **Vertragsangeboten** durch den Vertreter, es sei denn es handelt sich um die bloße Weiterleitung von Angeboten, die von der GL vorbereitet wurden,
  - Entgegennahme von Bestellungen, sofern der Kunde davon ausgehen kann, dass er die Leistung gekauft hat (sog. **Bestellvertreter** nach österreichischer Verwaltungsauffassung[1], Anwendung durch die deutsche FV aber unklar).

Praxishinweis: Durch den Vorbehalt der Verhandlung wesentlicher Vertragsbestandteile durch den Geschäftsherrn kann die Annahme einer faktischen Abschlussvollmacht vermieden werden.

1) Vgl. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 4. Auflage 2020, S. 297.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

Vertreterbetriebsstätte: Begründung durch Handelsvertreter/Geschäftsführer

- **Unabhängige Vertreter begründen keine Vertreter-BS**, sofern sie im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln (insb. Makler/Kommissionäre mit Provisionsvergütung).
- Neben Arbeitnehmern können auch selbständige Unternehmer (insb. **Handelsvertreter mit Abschlussvollmacht**) oder sogar juristische Personen (insb. **Tochterges.)** abhängige Vertreter sein und eine Vertreter-BS begründen.
- **Merkmale für (betriebsstättenbegründende) abhängige Vertreter:** Weisungsgebundenheit, kein Unternehmerrisiko, Tätigkeit nur für einen Auftraggeber, feste Vergütung oder Vergütung nach der Kostenaufschlagmethode, nachhaltige Tätigkeit von mehr als sechs Monaten.

Praxishinweis:
Auch **Organe** einer **ausländischen Kapitalgesellschaft** können **als ständige Vertreter eine Vertreter-BS in D begründen**, sofern diese **regelmäßig** („über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat“) **in D tätig sind** und dort die **Abschlussvollmacht** gewöhnlich auch ausüben, indem sie beispielsweise Aufträge einholen oder Auslieferungen vornehmen. Der mit einer Vertreter-BS ggf. **verbundene BS-Gewinn** unterliegt jedoch **nicht** der **Gewerbesteuer**.

II. Betriebsstättenbegründung - Grundsätze

VISCHER

Vertreterbetriebsstätte: aus Schweizer Sicht

- Eine **Vertreter-BS** liegt nach Schweizer Recht **nur** dann vor, wenn das vertretene UN im jeweiligen Staat der Vertretung über eine **feste GE** verfügt, was häufig nicht der Fall ist. Der Schweizer Begriff ist also **enger als die internationale Begrifflichkeit**.
- Eine Vertreter-BS kann nach Schweizer Recht dann vorliegen, wenn der Vertreter vom Vertretenen **rechtlich oder wirtschaftlich abhängig** ist. **Eine Abschlussvollmacht** ist dann – anders als in D - nicht zwingend nötig und könnte das Abhängigkeitskriterium auch nicht ersetzen.
- **Organe** einer **ausländischen Kapitalgesellschaft** können **als ständige Vertreter eine Vertreter-BS im Ausland begründen**, sofern diese **regelmässig im Ausland tätig sind** und dort die **Abschlussvollmacht** gewöhnlich auch ausüben. Nach Schweizer Praxis **wird dies nur akzeptiert**, wenn **tatsächlich relevante Tätigkeiten im Ausland ausgeübt werden.**

Praxishinweis: Aufgrund **enger Begriffsdefinition** kommen Fälle von Vertreter-BS in der CH in der Praxis selten vor.

II. Betriebsstättenbegründung - Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Betriebsstätte: Grundsätze nach deutschem Recht

- Der **umsatzsteuerliche Begriff** der **Betriebsstätte** ist unabhängig von den ertragsteuerlichen Kriterien **eigenständig auszulegen**. Maßgeblich hierfür ist der **Begriff** der **festen Niederlassung** aus Art. 11 der EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (**MWStSystRL**).

- Demnach ist eine **umsatzsteuerliche Betriebsstätte** jede **feste Geschäftseinrichtung oder Anlage**, die der **Tätigkeit** des Unternehmens **dient**. Eine solche erfordert:
  - einen **ausreichenden Mindestbestand** an **Personal- und Sachmitteln**
  - sowie einen **hinreichenden Grad an Beständigkeit**, der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistung erforderlich ist und deren autonome Erbringung ermöglicht.

- Eine solche beständige Struktur liegt nach **Verwaltungsauffassung** vor, wenn bspw. von der Einrichtung aus **Verträge abgeschlossen** werden, Rechnungslegung/Aufzeichnungen dort erfolgen und **Entscheidungen getroffen werden**, z. B. bei Lagereinrichtungen über den Wareneinkauf.

Praxishinweis:
Die Einstufung einer Einrichtung als umsatzsteuerliche BS spielt eine **untergeordnete Rolle**, weil Lieferungen z.B. aus einem Lager auch ohne BS-Begründung der deutschen Umsatzsteuerpflicht unterliegen. Allerdings führt die Einstufung als BS dazu, dass **Dienst-leistungen** deutscher UN **für die BS der deutschen Umsatzsteuerpflicht** unterliegen

VISCHER

Mehrwertsteuerliche Betriebsstätte: Grundsätze nach Schweizer Recht

- Der mehrwertsteuerliche Begriff der BS stimmt inhaltlich im Wesentlichen mit jenem der direkten Steuern überein. Definition in Art. 5 MWSTV inklusive Negativkatalog.
  - Steuerpflichtig ist, wer unabhängig von der Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und
  - eine BS im Inland hat (Art. 10 MWSTG).
- Ein Unternehmen betreibt, wer eine auf nachhaltige **Erzielung von Einnahmen** aus Leistungen ausgerichtete **Tätigkeit** ausübt und **unter eigenen Namen nach aussen auftritt**.
- Wenn dies der Fall ist, hat sich die BS selbstständig bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung anzumelden.
- Massgebend sind nur von der inländischen BS erbrachte Leistungen.

Praxis betreffend Betriebsstätte im Home Office

Basil Peyer

Handelskammer Schweiz-Deutschland
Webinar, 26. September 2023

Der Referent gibt seine persönlichen Ansichten wieder.

Praxisentwicklung in Österreich

Zeit als Kriterium:

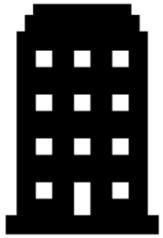
- Vermutungsgemäss keine Betriebsstätte bei Pensum im Home Office unter 25% und darüber bei zusätzlichen Umständen (EAS 3323 vom 08.04.2013)
- Betriebsstätte bei Pensum im Home Office über 50% (EAS 3415 vom 27.06.2019)

Arbeitsplatz bei Arbeitgeber als Kriterium:

- Vermutungsgemäss keine Betriebsstätte im Home Office wenn Arbeitgeber Arbeitsplatz zur Verfügung stellt (EAS 3445 vom 07.07.2023)

Praxisfälle Home Office Betriebsstätte

DE



Arbeitgeberin

CH

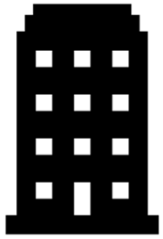
Homeoffice

Konstellationen:

1. Arbeitgeberin in Kiel DE, Home Office in Lugano CH, Verpflichtung zur Arbeit in Kiel «soweit nötig»
2. Arbeitgeberin in Freiburg DE stellt Büro für Arbeitnehmer zur Verfügung, Tätigkeit aber meistens im Home Office in Basel CH
3. Arbeitgeberin in Freiburg DE stellt Büro für Arbeitnehmer zur Verfügung, Tätigkeit aber meistens im Home Office in Basel CH, Tätigkeit besteht im Vertrieb von Produkten in der CH

Praxisfälle Home Office Betriebsstätte

DE



Arbeitgeberin

CH

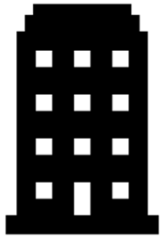
Homeoffice

Konstellationen:

4. Arbeitgeberin in Freiburg DE stellt Büro für Arbeitnehmer zur Verfügung, Tätigkeit aber meistens im Home Office in Basel CH, Tätigkeit besteht in der Geschäftsführung
5. Arbeitgeberin in Freiburg DE stellt Büro für Arbeitnehmer zur Verfügung, Tätigkeit aber meistens im Home Office in Basel CH, CFO
6. Arbeitgeberin in Freiburg DE stellt Büro für Arbeitnehmer zur Verfügung, Tätigkeit aber meistens im Home Office in Basel CH, Tätigkeit besteht im Einkauf von Rohprodukten

Praxisfälle Home Office Betriebsstätte

DE



Arbeitgeberin

CH

Homeoffice

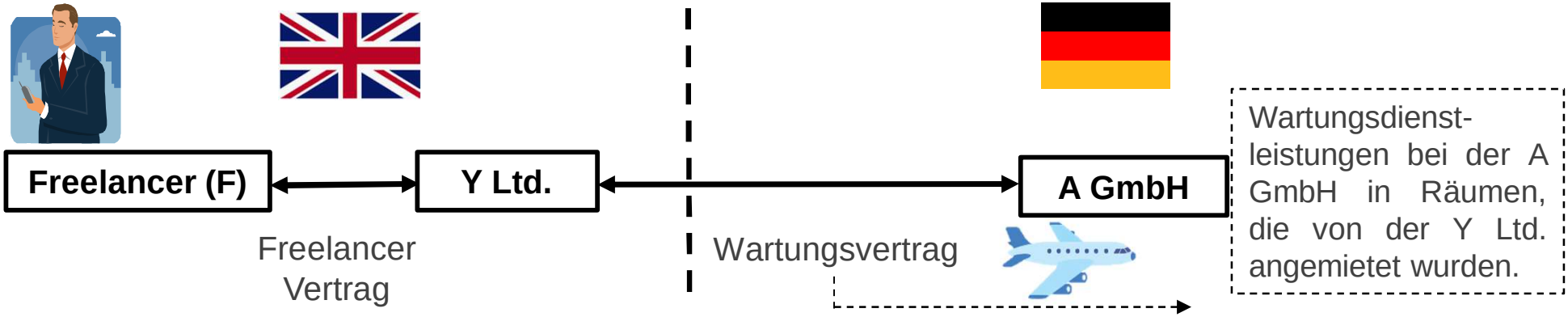
Konstellationen:

7. Arbeitgeberin in Freiburg DE stellt Büro für Arbeitnehmer zur Verfügung, Tätigkeit aber meistens im Home Office in Basel CH, Entwicklung der Software von Start-up
8. Arbeitgeberin in Freiburg DE stellt Büro für Arbeitnehmer zur Verfügung, Tätigkeit aber meistens in von Arbeitgeberin finanziertem Co-Working-Raum in Basel CH, Tätigkeit besteht in der Geschäftsführung

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste Geschäftseinrichtung: bloße Verfügungsmacht über Schließfach und Spind



- Mittelpunkt der Lebensinteressen des F in Großbritannien mit der Folge der dortigen DBA-Ansässigkeit.
- Tätigkeit als Subunternehmer der Y-Ltd. ausschließlich bei der A GmbH in Form von flugzeugbezogenen Wartungsleistungen auf einem Flughafengelände, keine Tätigkeit in Großbritannien.
- Die Y-Ltd. hat auf dem Flughafengelände in einem Gebäude Umkleide-, Verwaltungs- und Gemeinschaftsflächen angemietet.
- F hatte nach einer Sicherheitskontrolle jederzeit Zugang zu dem Gebäude.
- In dem Gebäude stand dem F ein Schließfach und ein abschließbarer Spind sowie ein mit Computern der Y-Ltd. ausgestatteter Raum zur Verfügung.

Lösung: Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung[1] besteht durch die **Nutzungsmöglichkeit** an den Räumen eine **ausreichende Verfügungsmacht** und über die **personenbeschränkte Nutzung** des Spinds/ Schließfachs eine ausreichende „**Verwurzelung**“ **(örtliche Verfestigung)**, die zur Begründung einer BS des F in D führt, der mangels BS in UK der vollumfängliche Gewinn zuzuordnen ist.

1) BFH-Urteil vom 07.06.2023, I R 47/20 sowie hierzu die Anmerkung von Staudler, IStR 2023, 659.

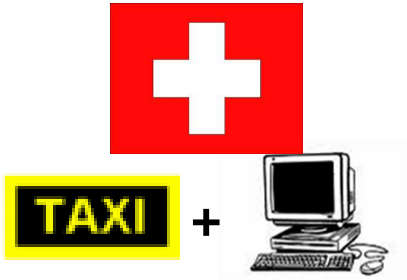
II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

VISCHER

Feste Geschäftseinrichtung: Room-Sharing / Büromitbenutzungsrecht

Wohnsitz T

- T betreibt in der CH ein **Taxiunternehmen** mit mehreren angestellten Taxifahrern.
- T hat in der Taxifunkzentrale einer CH-Taxigenossenschaft ein **Mitnutzungsrecht für Büroräume**, die er dauerhaft für seine Verwaltungsaufgaben nutzt. Hierfür steht ihm ein Postfach und ein mit PC und Telefon ausgestatteter Schreibtisch zur Verfügung.
- T steht zusätzlich allein ein **abschliessbarer Standcontainer** zur Verfügung (mit einem Firmenschild beklebt), worin betriebliche Unterlagen aufbewahrt werden.



Taxiunternehmen + Büronutzung

Lösung:[1] Nach DBA CH/D begründet die blosse Möglichkeit zur Mitbenutzung von Einrichtungen eines Dritten keine ausreichend Verfügungsmacht, es sei denn, die **Einrichtungen werden regelmässig für eigene betriebliche Handlungen genutzt**. Es bedarf aber **keiner rechtlichen abgesicherten**, sondern nur einer **tatsächlichen und nicht bestrittenen Mitbenutzungsmöglichkeit**. Dass Räume auch von anderen genutzt werde können, schadet nicht. Es bedarf aber einer **"Verwurzelung" des UN am Ort** der Einrichtung. **Beweislast bei Steuerpflichtigem**.

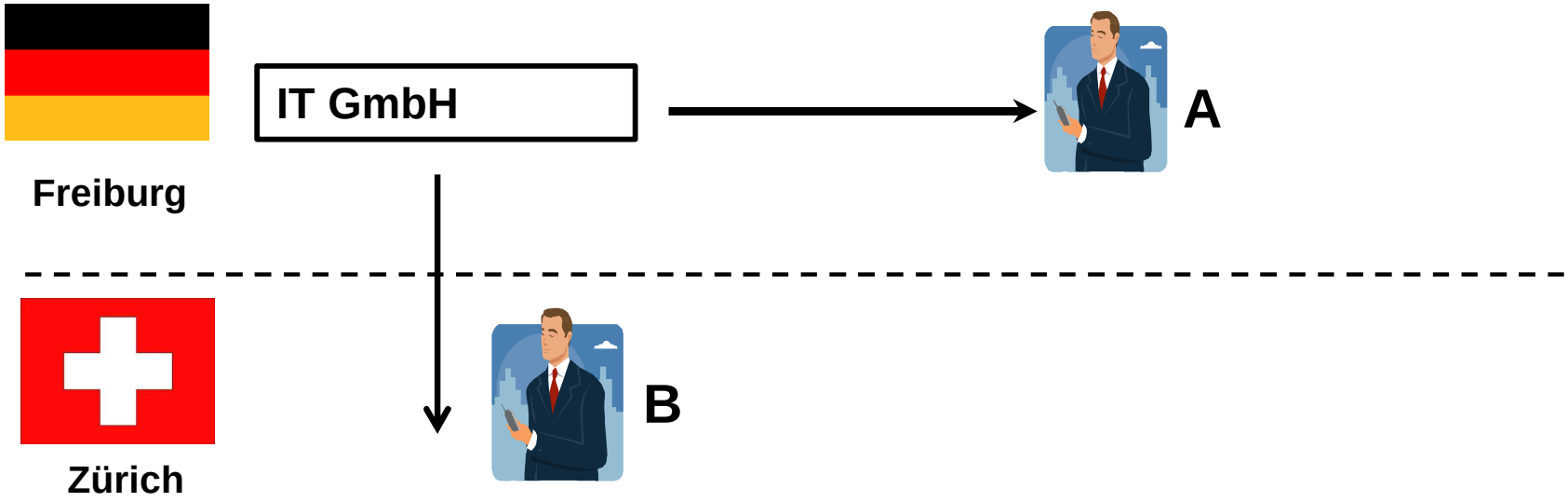
→ Nach diesen Grundsätzen begründet T insb. aufgrund des **abschliessbaren Stand-containers** eine BS in CH, welcher der Gewinn des Taxiunternehmens zuzuordnen ist.

Praxishinweis: Zur Vermeidung von Diskussionen mit der deutschen FV sollten eindeutige Verhältnisse - im Idealfall **Alleinnutzung von Büroeinrichtungen -** geschaffen werden.

1) FG Baden-Württemberg Urteil vom 14.10.2021, 3 K 589/19, Revision beim BFH unter I R 47/21.

VISCHER

Geschäftsleitungs-Betriebsstätte (GL-BS) – Fallbeispiel mehrere GL-BS (1/2)



- Die (D) IT GmbH unterhält sowohl **in Freiburg als auch in Zürich ein gleichwertiges Büro**, von wo aus die UN Tätigkeit auf den beiden wichtigsten Märkten D und CH ausgeübt wird.
- Die beiden Geschäftsführer A und B üben als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer auf den beiden Märkten **vergleichbare Dienstleistungs- und Vertriebstätigkeiten** aus und sind nahezu ausschliesslich von ihren Büros (Freiburg bzw. Zürich) aus tätig.
- Wichtige **Entscheidungen der Tagesgeschäfte** werden mittels **Skype-Videokonferenz** von beiden Geschäftsführern **gemeinsam** getroffen.

VISCHER

Geschäftsleitungs-Betriebsstätte – Lösung Fallbeispiel (2/2)

- Der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** und damit auch die vorrangige GL-BS lässt sich **nicht zweifelsfrei** ermitteln, weil beide GF von ihren jeweiligen Büros gleichwertige GL-Tätigkeiten ausüben.
- Der **formelle Sitz** der IT GmbH in D ist für die Gewinnaufteilung **ebenso wenig massgebend** wie der **Standort des für die Skype-Konferenz verwendeten Server**.
- Da jedes Unternehmen mind. einen Ort der GL haben muss, ergibt sich in diesem Fall die Ausnahmesituation **mehrerer Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung** und damit zwei GL-BS in Form eines Orts der GL (sowohl in **Freiburg als auch in Zürich**). Als abkommensrechtliche Ansässigkeit wird in der Literatur der Sitzstaat (= D) vorgeschlagen.
- Unabhängig von der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ist hier mangels geeigneter Aufteilungsmassstäbe eine **hälftige Aufteilung des Gesamtgewinns** der IT GmbH nach Köpfen sinnvoll.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

GL-BS: Wohnsitz/Homeoffice-Tätigkeit in D – mit CH-Arbeitsplatz (1/3)

Vorliegend spricht gegen Betriebsstätte: Entscheide in CH, Kollektivunterschrift, maßgeblich Tätigkeit außerhalb Homeoffice und in eigenem Büro in CH[1], in Homeoffice primär Administrationstätigkeit. Keine Verfügungsmacht der CH-AG über Homeoffice in D muss auch für Geschäftsführer mit Beteiligung an CH-AG gelten. In vergleichbarem Fall durch deutsches Finanzamt bestätigt.

Praxishinweis:
Die Praxen der einzelnen Finanzverwaltungen unterscheiden sich erheblich, wichtig ist daher bei Grenzfällen mit der zuständigen Finanzverwaltung in Kontakt zu treten. Da eine verbindliche Auskunft in D sehr zeitaufwändig ist empfiehlt es sich, die Anfrage beim FA mit der potentiellen Anzeigepflicht für Betriebsstätten nach § 138 (1) AO zu begründen.

1) vgl. hierzu Schuster/Verleger, Wenn das Home zum Office wird, in: Internationale Wirtschafts-Briefe (IWB) 2020, Heft 21, S. 861.

VISCHER

GL-BS: Wohnsitz/Homeoffice-Tätigkeit in D – mit CH-Arbeitsplatz (2/3)

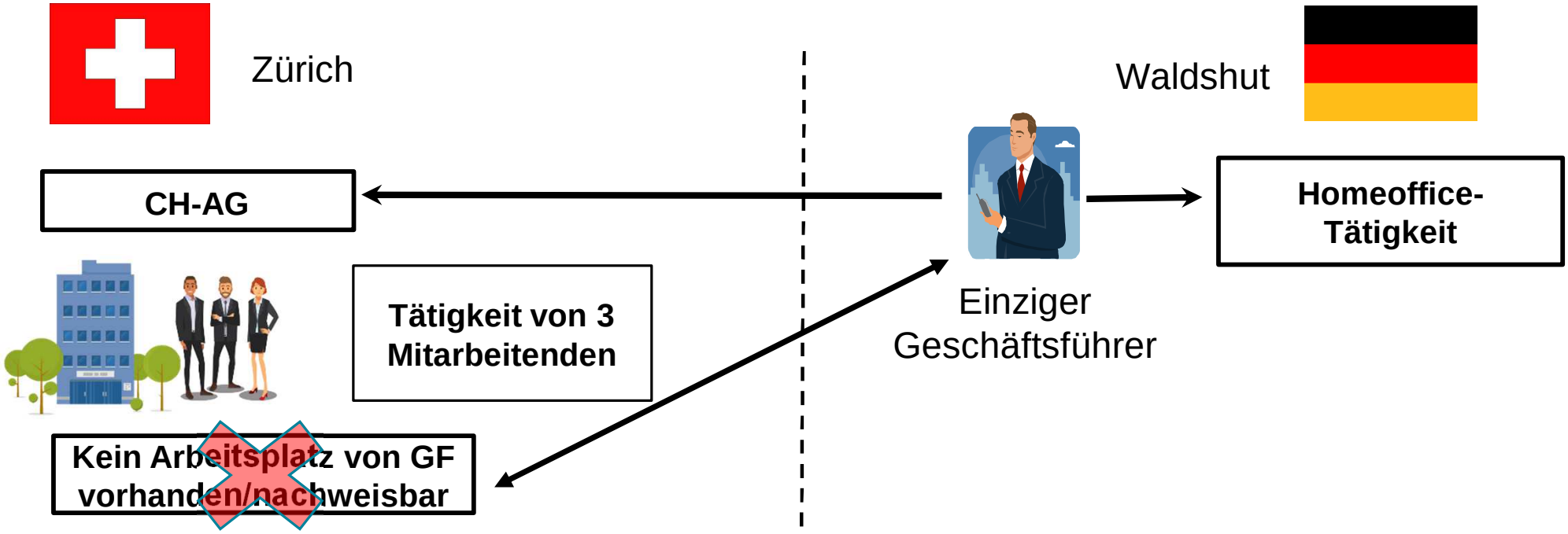
- Gem. Art. 15 (4) des DBA CH-D kann die Besteuerung der Vergütung von leitenden Angestellten (Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist) in dem Staat erfolgen, in dem sich der **Mittelpunkt der tatsächlichen GL** der Kapitalgesellschaft befindet.
- **Voraussetzungen**:
  - Tätigkeit des leitenden Angestellten für die Gesellschaft ist **nicht** so abgegrenzt, dass sie **lediglich** Aufgaben **außerhalb des Sitzstaates der Gesellschaft** umfasst.
  - Tätigkeit des leitenden Angestellten erfüllt **nicht** die Kriterien der **Grenzgängerregelung** des Art. 15a DBA CH.
- **Rechtsfolge**: **Einkünfte des GF** der CH AG werden **am Ort der tatsächlichen GL** der Kapitalgesellschaft (= Schweiz) besteuert. Es erfolgt eine Fiktion des Arbeitsortes – **unabhängig vom Ort der tatsächlichen Arbeitsleistung**.

Praxishinweis:
Aufgrund der überwiegenden Tätigkeit des GF in D unterliegt dieser der **deutschen Sozialversicherungspflicht** (ungeachtet der abkommensrechtlichen Besteuerung des GF-Gehalts in CH).

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

GL-BS: Wohnsitz und Homeoffice-Tätigkeit in D ohne CH-Arbeitsplatz (3/3)



Sofern der **einzige GF einer CH-AG** überwiegend in D tätig ist (von der Wohnung aus oder bei den deutschen Kunden) und kein ausreichender Nachweis erbracht werden kann, dass der GF auch im – von drei CH-Mitarbeitern ohne Leitungsfunktion genutzten – Büro am Sitz der CH-AG persönlich tätig ist, besteht das **Risiko**, dass die deutsche FV den **Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung der CH-AG** gem. Art. 4 (8) des DBA CH-D im HO **in D** annimmt, weil dort die Tagesgeschäfte angeordnet werden.

Rechtsfolge: Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht der CH AG in Deutschland mit weiterer Betriebsstätte in der Schweiz – Notwendigkeit der Betriebsstättengewinnaufteilung

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

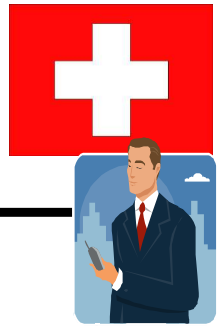
VISCHER

GL-BS: Wohnsitz/Homeoffice-Tätigkeit in D – mit CH-Wohnsitz

Köln

D-Beteiligung AG

Vertragliche Arbeitsort: Köln
Mind. 2 Tage/Woche anwesend
Neben Büro Hauptsitz weiteres Büro in D



Nidwalden

Alleiniger Vorstand der D-AG (Geschäftsführung)

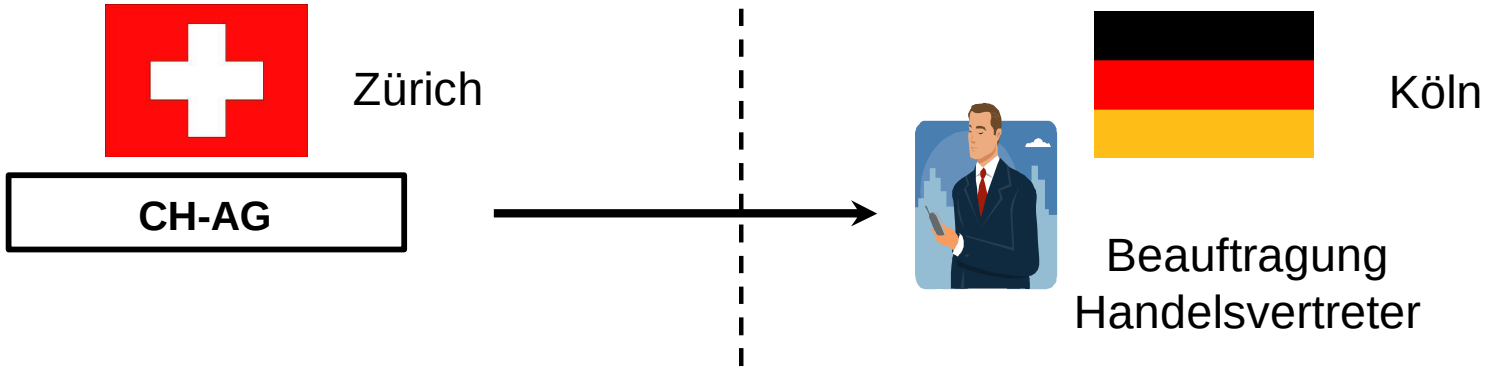
Anstellung für 3 Jahre
physische Treffen bei UN in CH, an welchen D-Beteiligung AG beteiligt ist (20x/Jahr)
Homeoffice in CH 1 Tag/Woche
zusätzlich «kleinere» Arbeiten von Zuhause aus (Abends und am Wochenende) notwendig

Übt der in CH ansässige Vorstand seine wesentlichen Tätigkeit überwiegend in D aus (am Hauptsitz der D-Beteiligung AG in Köln oder in einem Büro in D) und erfolgen im Homeoffice einzig untergeordnete Tätigkeiten, so fehlt es am **quantitativen** Element. Die Eigenschaft als Vorstand ändert daran nichts.

→ Die Homeoffice Tätigkeit des Vorstands führt wohl **nicht** zu einer BS-Begründung in CH; da Beurteilung von konkretem Sachverhalt abhängig, empfiehlt sich unbedingt die Einholung eines Rulings. Kantonale Praxen sind unterschiedlich.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

Vertreter-Betriebsstätte: Handelsvertreter (HV) mit Abschlussvollmacht



Sachverhalt: Die CH-AG beauftragt einen in Köln ansässigen **(abhängigen) Handelsvertreter** (HV) mit dem Vertrieb in D. Der HV darf nur für die CH-AG tätig sein, besitzt eine **Abschlussvollmacht** der CH-AG und erhält eine **fixe Vergütung**.

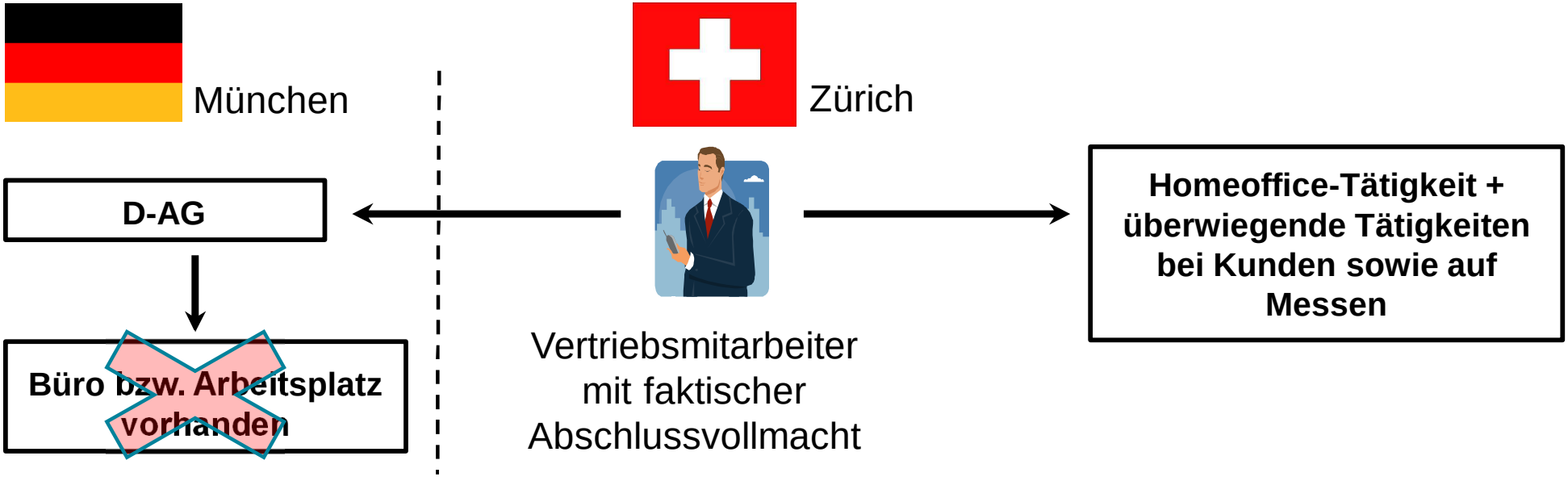
Lösung: Aufgrund der wirtschaftlichen Abhängigkeit ist der HV als **abhängiger Vertreter** anzusehen, der gem. Art. 5 (5) des DBA CH-D eine **Vertreter-BS der CH AG in D** begründet. Der BS-Gewinn unterliegt nur der KSt/dem Solidaritätszuschlag, weil Vertreter-BS **nicht der GewSt** unterliegen.

BS-Gewinnermittlung: Bei strenger Auslegung der Selbstständigkeitsfiktion der BS ist einer Vertreter-BS kein Gewinn zugerechnet, weil die fremdübliche HV-Vergütung sowohl als Ertrag als auch Aufwand der BS zuzuordnen ist (sog. **Nullsummentheorie**). Diese von der deutschen FV vor allem für ausländische Vertreter-BS vertretene Auffassung wird aber von den ausländischen Staaten nur eingeschränkt akzeptiert.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

VISCHER

Vertreter-Betriebsstätte: Vertriebsmitarbeiter mit faktischer Abschlussvollmacht



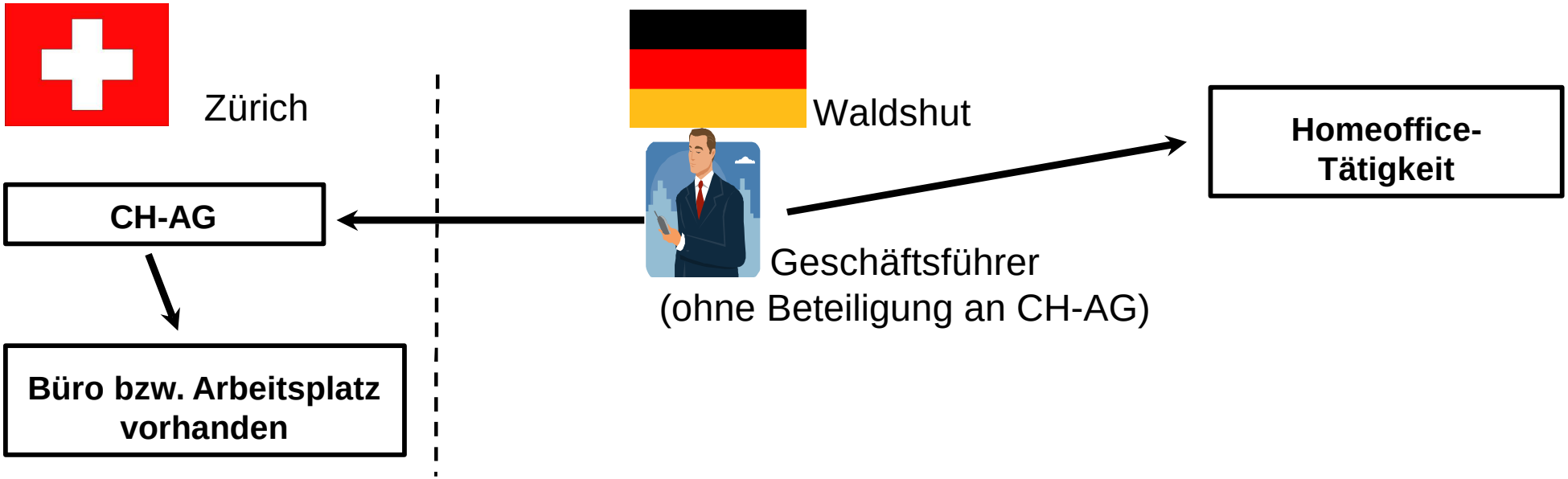
Sachverhalt: Die D-AG stellt zur Erschliessung des Schweizer Markts einen Vertriebsmitarbeiter ein, der zwar keine formale Abschlussvollmacht besitzt, der aber Preisverhandlungen mit Kunden führt und die Einzelheiten der Verträge eigenverantwortlich vorbereitet.

Lösung: Unabhängig von einer Abschlussvollmacht - und damit unabhängig vom Vorliegen einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Abhängigkeit des Vertreters vom Vertretenen - begründet der Vertriebsmitarbeiter mangels fester GE in der CH **keine** Vertreter-BS der D-AG.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vertreter-Betriebsstätte: Begründung durch GF als ständiger Vertreter



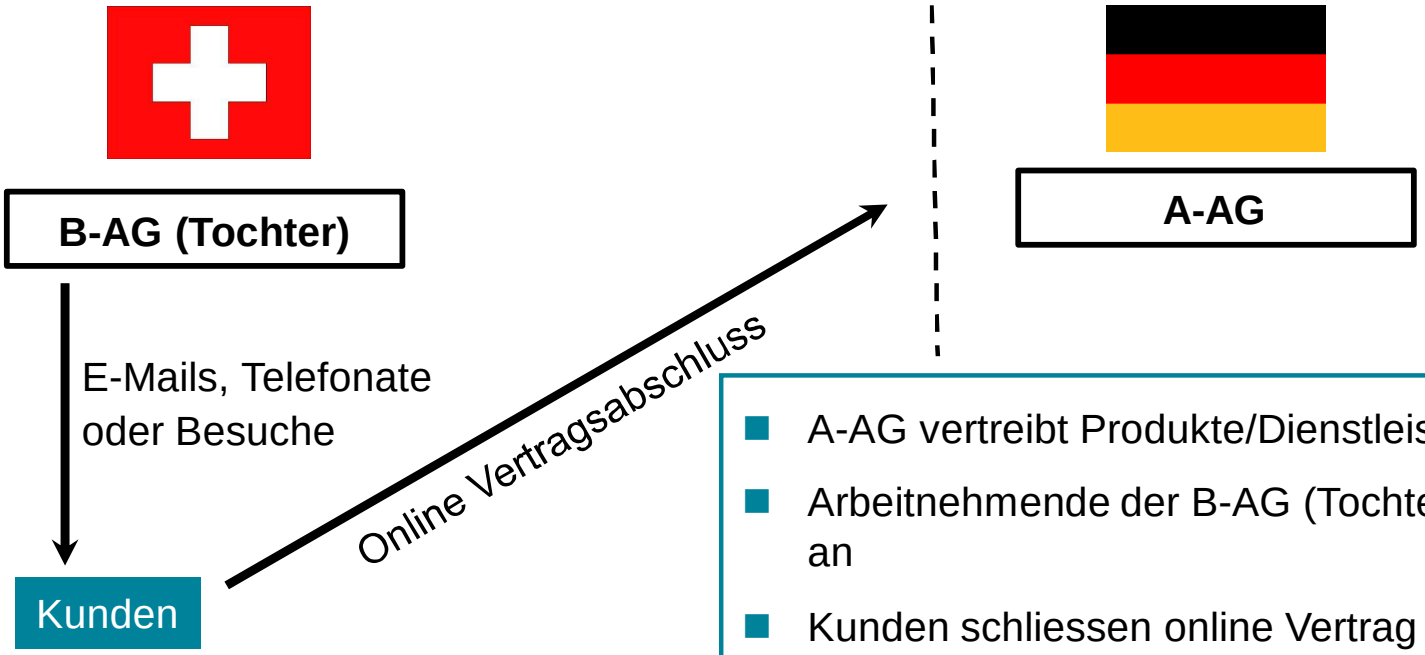
Auch **Organe einer ausländischen Kapitalgesellschaft** können nach der BFH-Rechtsprechung als **ständige Vertreter** eine Vertreter-BS in D begründen, sofern diese **regelmäßig** («über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat») **in D tätig sind und dort die Abschlussvollmacht gewöhnlich auch ausüben**, indem sie beispielsweise Aufträge einholen oder Auslieferungen vornehmen.

Rechtsfolge: **Begründung einer Vertreter-BS der CH-AG in D**, deren nach Verrechnungspreiskriterien zu ermittelnder Gewinn aber nicht der **GewSt** unterliegen sollte. Die Finanzverwaltung vertritt hierzu aber eine abweichende Auffassung, deren gerichtliche Klärung noch aussteht.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

VISCHER

Vertreter-Betriebsstätte: Begründung durch Vertragsschluss



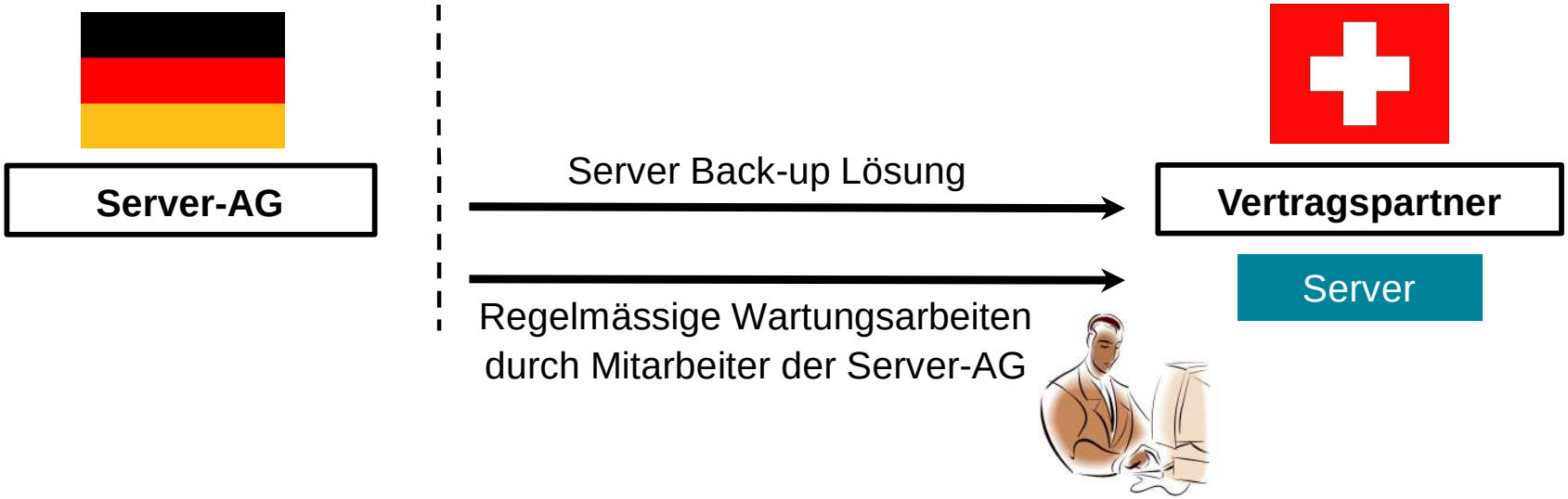
- A-AG vertreibt Produkte/Dienstleistungen über das Internet
- Arbeitnehmende der B-AG (Tochter) werben Kunden in CH an
- Kunden schliessen online Vertrag mit der A-AG (Vertragsschluss mit A-AG gem. Standardbedingungen + fixe Preisstruktur – Mitarbeitende der B-AG haben keinen Einfluss)

- Es fehlt an einer festen GE der A-AG in der CH sowie
- an einer Abschlussvollmacht der Mitarbeitenden der B-AG (nur vorbereitende Tätigkeiten)

➡ **es liegt damit in CH** keine BS der **A-AG** vor.

VISCHER

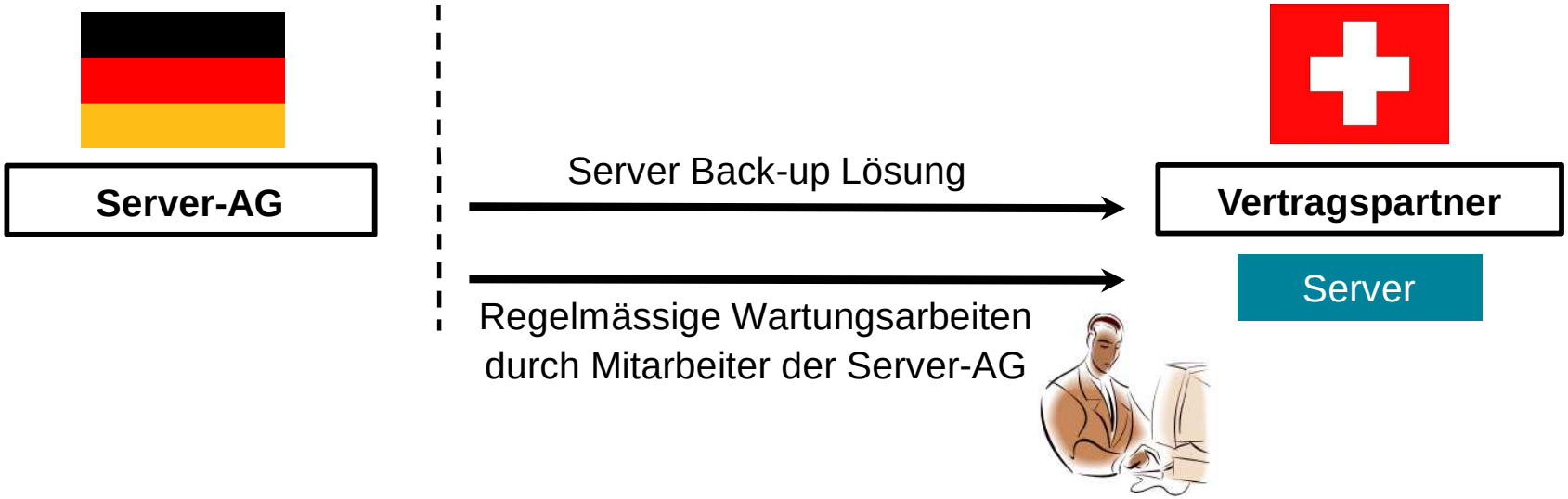
Feste Geschäftseinrichtung: Server-Betriebsstätte (1/2)



- Server (Eigentum Server-AG) steht in Räumlichkeiten Vertragspartner (kein Zugriff Dritter)
- Server AG stellt dem Vertragspartner Speicherplatz auf dem Server bereit. Nicht verwendeter Speicherplatz auf dem Server verwendet die Server AG für andere Kunden
- Regelmässige Wartung durch Mitarbeiter der Server-AG. Für die Wartung hat der entsprechende Mitarbeiter aber keinen Schlüssel zu den Räumlichkeiten des Vertragspartners, sondern meldet sich vor der Wartung telefonisch an.

VISCHER

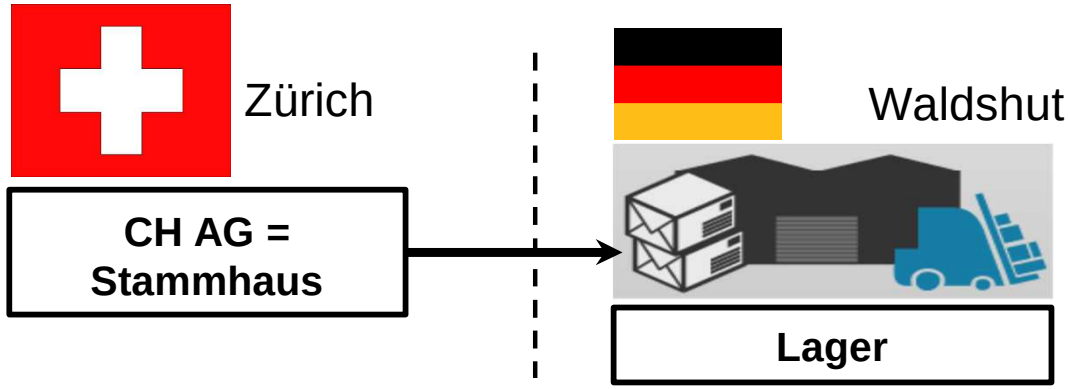
Feste Geschäftseinrichtung: Server-Betriebsstätte (2/2)



- Grds. keine physische Verfügungsmacht über den Server. Die blosse (vertragliche) Pflicht des Vertragspartners den Server in für Dritte nicht zugängliche Räumlichkeiten zu stellen, begründet für die Server-AG keinen Zugriff.
- Betreffend Wartungsarbeiten ist auf den «Anstreicher-Fall» zu verweisen. Vorliegend sind die Zugangsmöglichkeiten im Unterschied dazu aber weitergehend eingeschränkt.
- Fraglich, ob anstelle des physischen auch ein virtueller Zugriff ausreichend ist. OECD verneint dies in der Vergangenheit betreffend sog. «hosting»-Fälle.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

Lagerbetriebsstätte: Fallbeispiel – ertragsteuerliche Folgen (1/2)



Beschäftigung von Mitarbeitern, die **bloße Lager- und Logistiktätigkeiten** (einschl. Entscheidung über **Einkäufe** und Fakturierung) aber **keine Marketing- und Akquisetätigkeiten** ausüben.

Keine BS-Begründung in D gem. Art. 5 des DBA D-CH, sofern in der Einrichtung **Tätigkeiten** ausgeübt werden, die **mit der Lagerfunktion zusammenhängen** (Einräumung, Verwalten, Erfassen, Sortieren, Auszeichnen der Ware einschl. Überprüfung auf Vollständigkeit und Mängel sowie Verpackung, Versendung und Auslieferung der Produkte)

Schädliche Tätigkeiten:

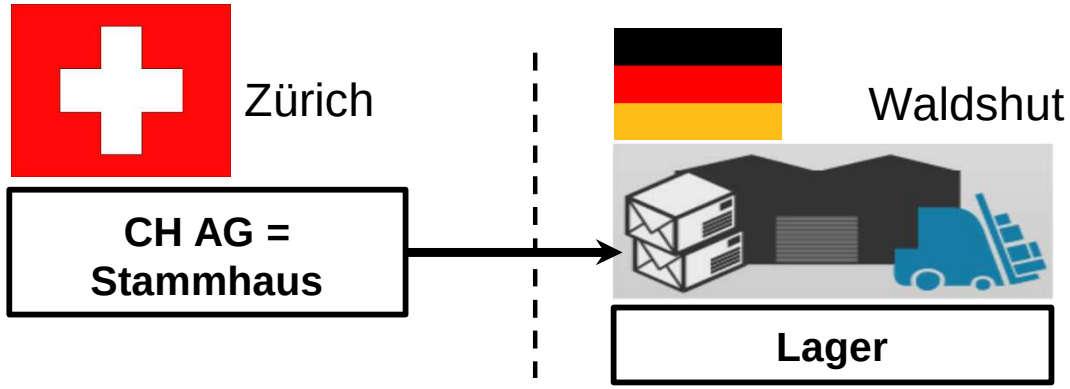
- **Kunden- und Verkaufsberatung** oder **Abschluss von Verträgen** in Lagereinrichtung
- Regelmäßiger **Lager- oder Ersatzteilverkauf**
- Ausführung von **Reparaturen** durch die Mitarbeiter der Lagereinrichtung

Fazit: Unterhaltung bloßer Warenlager durch Schweizer UN führen idR. zu keiner BS, sofern der Nachweis erbracht wird, dass in der (Lager-)Einrichtung **keine schädlichen Dienstleistungen mit Verkaufscharakter** erbracht werden.

→ **keine Besteuerung des auf die Lagereinrichtung entfallenden Gewinnanteils in D** und keine Buchführungspflicht.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

Lagerbetriebsstätte: Fallbeispiel – umsatzsteuerliche Folgen (2/2)



Beschäftigung von Mitarbeitern, die **bloße Lager- und Logistiktätigkeiten** (einschl. Entscheidung über **Einkäufe** und Fakturierung) aber **keine Marketing- und Akquisetätigkeiten** ausüben.

- Aufgrund der Beschäftigung von eigenen Mitarbeitern und der dauerhaften Lagertätigkeit sind die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche BS in Form eines **Mindestbestand** an Personal- und Sachmitteln und einer **hinreichenden Beständigkeit** erfüllt.
- Aufgrund der **eigenständigen Abwicklung des Einkaufs** sind auch aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung die Kriterien für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen BS erfüllt.

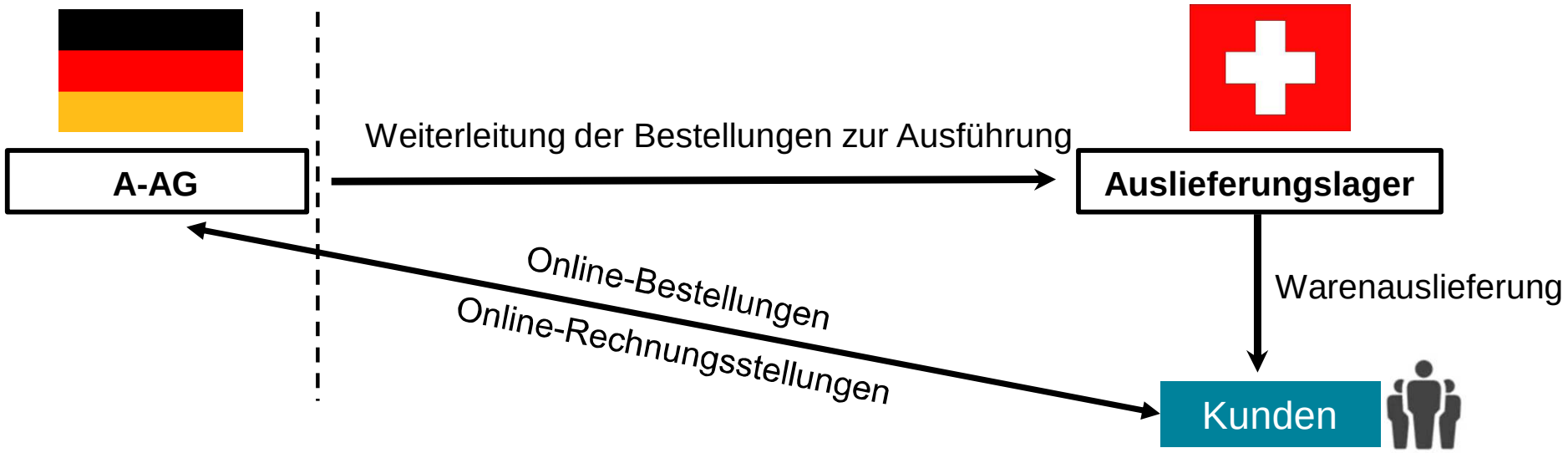
➡ Die **Lagereinrichtung ist als umsatzsteuerliche BS anzusehen** mit der Folge, dass Dienstleistungen, die für die BS erbracht werden (Steuer- und sonstige Beratungen) der deutschen Umsatzsteuerpflicht unterliegen.

Praxishinweis: Bei der Ausübung von Lagertätigkeiten durch CH-Unternehmen in D sollte frühzeitig eine **Klärung der Einstufung als umsatzsteuerliche Betriebsstätte** mit dem für CH-Unternehmen in D zuständigen **Finanzamt Konstanz** erfolgen.

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

VISCHER

Lager-BS: Fallbeispiel aus Schweizer Sicht



- A-AG vertreibt Haustierprodukte über das Internet (Bestell- und Rechnungsstellungsprozess). Umsatz in der CH CHF 4 Mio.
- Im Auslieferungslager der A-AG in der Schweiz gibt es zwölf Angestellte

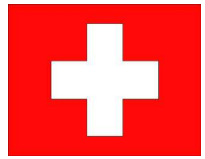
- Gemäss Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA 2014 sowie DBA D/CH Art. 5 Abs. 3 lit. a gelten Einrichtungen, die ausschliesslich zur Auslieferung unterhalten werden, nicht als BS.
- Kein Negativkatalog nach CH Recht. BS-Begründung bei Lagerhallen nach Lehre und Rechtsprechung denkbar. Ausschluss BS über qualitatives Merkmal.
- Negativkatalog betreffend MWST, welcher Auslieferungslager enthält (Art. 5 Abs. 3 lit. a MWSTV).

II. Betriebsstättenbegründung - Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste Geschäftseinrichtung: Vermietung Immobilie über Hausverwaltung

- CH AG **vermietet** eine **deutsche Gewerbeimmobilie**.
- CH AG beschäftigt **keine Mitarbeiter in D** und nutzt **keine Räumlichkeiten** in der Immobilie für eigene Zwecke
- Die Vermietung wird durch eine deutsche **Hausverwaltungs-gesellschaft** abgewickelt. Die mit der Vermietung verbundenen Geschäftsführungstätigkeiten werden ausschließlich in der Schweiz ausgeübt



CH-AG

vermietet

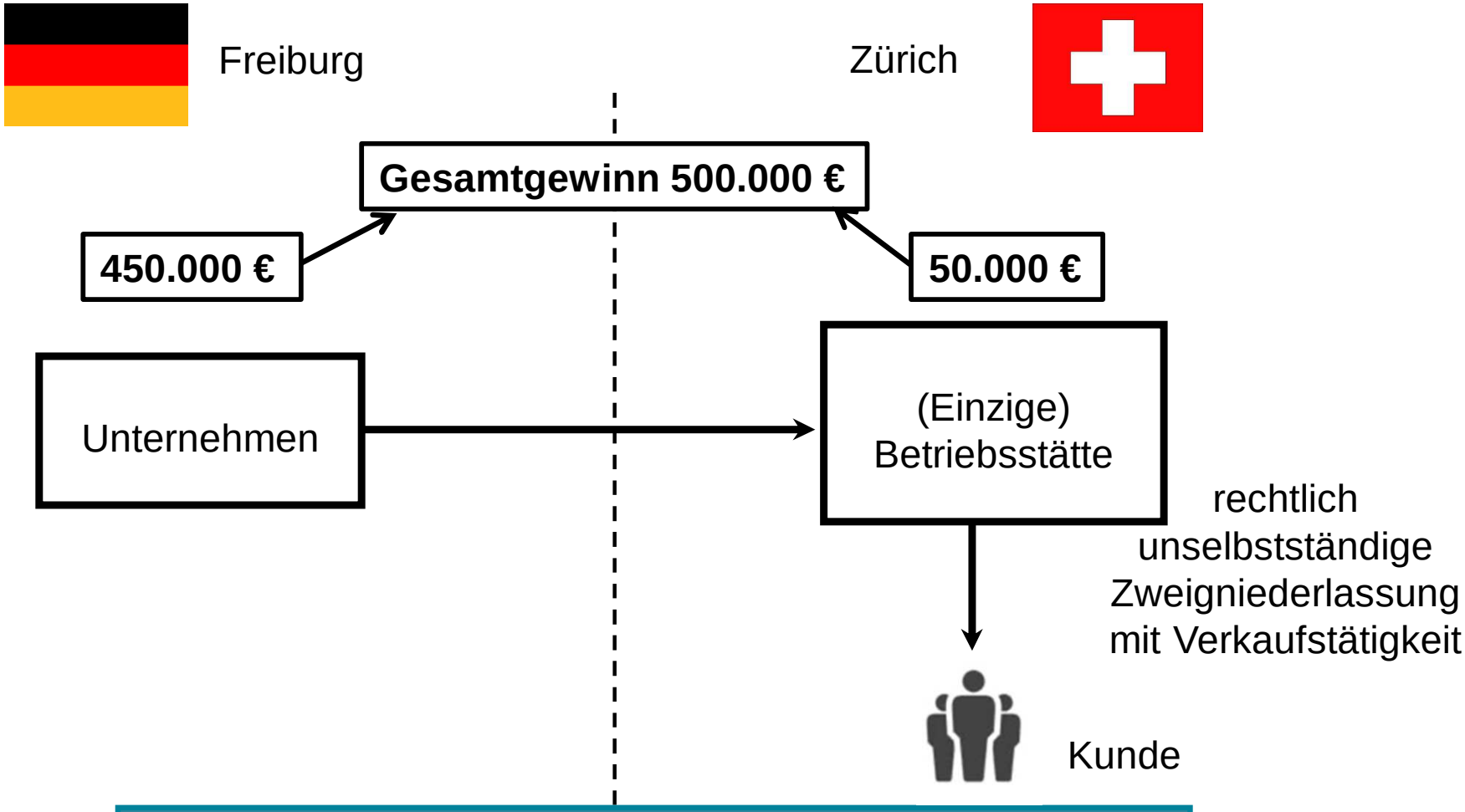
- Mangels Verfügungsmacht an eigengenutzten Räumen begründet die CH AG **keine BS in D**
- D hat jedoch nach dem Belegenheitsprinzip des Art. 6 des **DBA das Besteuerungsrecht für die Einkünfte** aus dem Grundstück (einschl. von Veräußerungsgewinnen)
- Die Einkünfte unterliegen nur der **Körperschaftsteuerpflicht mit 15,83 %**, mangels Begründung einer inländischen BS gem. § 12 AO aber <u>nicht der Gewerbesteuerpflicht</u>
- In der Schweiz sind die Einkünfte aus der Immobilie von der **Besteuerung freigestellt**
- Die **Gewinne** aus der Vermietungstätigkeit können **direkt an die CH AG transferiert** werden

Praxishinweis:
Bei funktionsschwachen ausländischen Objektgesellschaften muss sichergestellt werden, dass die **Grundstücksverwaltung durch die Hausverwaltung** keine **Geschäftsleitungs-BS** darstellt. Das gleiche gilt für den Fall der **Beauftragung einer in D ansässigen Managementgesellschaft**. [1]

1) BFH-Urteil v.23.3.22, III R 35/20.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Betriebsstätte: Beispiel CH



Rechtsfolge: Besteuerung der Einkünfte der Betriebsstätte in der Schweiz (beschränkte Steuerpflicht).

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Umsetzung AOA bereits ab 2013 – Grundsätze

Authorized OECD Approach (AOA) = Behandlung BS als eigenständiges Unternehmen (Einführung des „Functionally Seperate Entity Approach“

- Bestimmung der ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** der BS in Abhängigkeit vom in der BS eingesetzten Personal (maßgebliche „Personalfunktion“).
- Fiktion des/der eigenständigen Besitz/Nutzung von **Wirtschaftsgütern**.
- Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** mit der Folge der Gewinnrealisierung auch bei Innentransaktionen zwischen Stammhaus und BS bzw. zwischen mehreren BS.
- Anwendung von **Verrechnungspreisgrundsätzen** für die Bestimmung des Gewinns aus den „Innentransaktionen“.
- Einführung des **KERT-Kriteriums** (key entrepreneurial risk taking functions) für den Finanzsektor (insb. **Banken/Versicherungen**) mit Maßgeblichkeit der unternehmerischen Risikoübernahme.
- Betriebsstättengewinnaufteilungs-VO (BsGaV) ab 2015 in Kraft, zusätzlich wurde hierzu ein aktuelles BMF-Schreiben der Verwaltungsgrundsätze (VWG BsGa) am 22.12.2016 veröffentlicht.
- (Generelle) **Anwendung** der neuen AOA-Grundsätze aus deutscher Sicht ab 2013 gem. § 1(5) AStG, es sei denn der Steuerpflichtige weist nach, dass anderer DBA-Staat diese nicht anwendet.

➔ Verschärfung der (früher praktikablen) BS-Gewinnermittlung durch AOA wird zu **Zunahme von Verständigungsverfahren** führen.
➔ Abnahme Attraktivität der BS-Besteuerung durch **faktische Gleichstellung mit Tochterges**.

BS-Gewinnermittlung aus Schweizer Sicht

- Traditionell objektmässige Ausscheidung (direkte Methode).
- CH setzt AOA in neueren DBA grds. um, aber diverse Staaten wollen diesen Standard nicht übernehmen, weshalb unterschiedliche DBA bestehen.
- Betreffend ältere DBA ist umstritten, ob der AOA im Sinne einer dynamischen Auslegung anzuwenden ist. Höchstrichterliche Rechtsprechung existiert bisher nicht. In der Praxis wird der AOA gerade in Verständigungsverfahren regelmässig angewendet.

VISCHER

BS-Gewinnermittlung aus D-Sicht – Beispiel Vertriebsbetriebsstätte FRD

Lösung: Zuordnung der **Funktionen und Risiken** führt dazu, dass BS zwingend als **Eigenhändler** anzusehen ist, der sämtliche Risiken eines **full risk distributors** zuzuordnen sind (insb. Markt-Lagerhaltungs- und Delkredererisiko).

➔ Vertriebsverluste (einschl. von Währungsverlusten) sind der BS zuzuordnen
➔ Gewinnermittlung nach den für Vertriebsgesellschaften anwendbaren VP-Methoden.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

BS-Gewinnermittlung aus D-Sicht – Beispiel Vertriebsbetriebsstätte FRD

Freiburg

Unternehmen = Stammhaus

Herstellung von Werkzeugen

- Entwicklung Vertriebs- und Marketingkonzepte
- Auftragsabwicklung einschl. Mahnwesen
- Lagerverwaltung

Zürich

(Einzige) Verkaufs-Betriebsstätte

Kunde

Die in der BS tätigen Mitarbeiter sind für folgende Aufgaben zuständig:

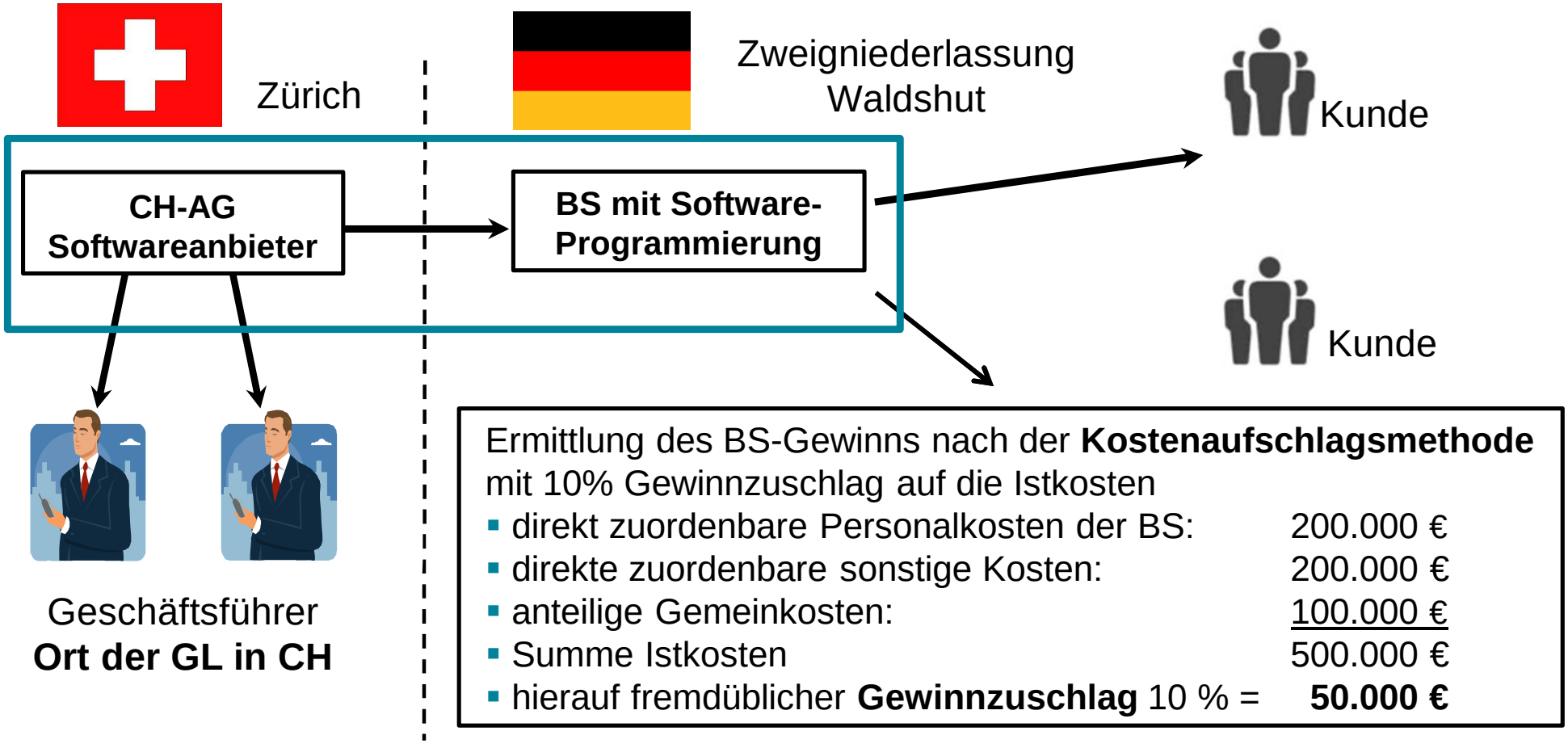
- Marketingmaßnahmen
- Kundenbetreuung

Lösung: Zuordnung der **Funktionen und Risiken** führt dazu, dass BS als low risk distributor (vergleichbar einem Handelsvertreter) anzusehen ist.

➔ Vertriebsverluste (einschl. von Währungsverlusten) sind dem Stammhaus zuzuordnen
➔ Gewinnermittlung der BS auf Basis fremdüblicher Handelsvertretervergütung.

VISCHER

BS-Gewinnermittlung aus D-Sicht – Beispiel Softwareprogrammierungs-BS



Ermittlung des BS-Gewinns nach der **Kostenaufschlagsmethode** mit 10% Gewinnzuschlag auf die Istkosten

▪ direkt zuordenbare Personalkosten der BS:	200.000 €
▪ direkte zuordenbare sonstige Kosten:	200.000 €
▪ anteilige Gemeinkosten:	100.000 €
▪ Summe Istkosten	500.000 €
▪ hierauf fremdüblicher **Gewinnzuschlag** 10 % =	**50.000 €**

Lösung: Ermittlung BS-Gewinn über Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit fremdüblichem Gewinnaufschlagssatz.

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

VISCHER

Unilaterale Maßnahmen oder Verständigungsverfahren

- Wird der Gewinn einer Betriebsstätte / eines Einzelunternehmens infolge einer Anpassung durch die deutsche Finanzverwaltung **sowohl in D als auch CH besteuert wird**, ergibt sich eine Doppelbesteuerung.
- Die Doppelbesteuerung kann **unilateral** durch einen Besteuerungsverzicht der Schweiz oder seitens Deutschland beseitigt werden.
- Sofern keiner der Staaten auf das Besteuerungsrecht verzichtet, verbleibt dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit der Einleitung eines **Verständigungsverfahrens** nach dem DBA Deutschland Schweiz.
- Im Regelfall führt ein Verständigungsverfahren – ggf. mit einem sich anschließenden Schiedsverfahren – zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, in wenigen (Missbrauchs-)Fällen erfolgt bewusst keine Einigung.

VISCHER

Verständigungsverfahren nach dem DBA Deutschland Schweiz

- Antragsstellung nach Eintritt der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen, in D beim Bundeszentralamt für Steuern, in CH beim Staatsekretariat für internationale Finanzfragen (SIF). Deutschland sieht eine vierjährige Antragsfrist vor.
- Ablauf des Verständigungsverfahrens:
  - Verfahren wird von den obersten Finanzbehörden geführt.
  - Die Finanzverwaltung ist auf Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen.
  - Der Steuerpflichtige nimmt jedoch nicht an Gesprächen teil und ist nicht Verfahrenspartei.
  - Grds. kein Einigungszwang der zuständigen nationalen Finanzbehörden
- Umsetzung der Verständigungsvereinbarung
  - Der Steuerpflichtige kann das Verständigungsergebnis ablehnen und auf gerichtlichem Weg die Beseitigung der Doppelbesteuerung geltend mache, trägt dann aber das Doppelbesteuerungsrisiko.
  - Verjährung bei der Umsetzung der Verständigung in D kein Problem (§ 175a AO). In CH können aufgrund einer Verständigungslösung hingegen nur Veranlagungen korrigiert werden, die innert 10 Jahre vor dem Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahren eröffnet wurden (Art. 21 StADG).

Bei fehlender Einigung → obligatorisches Schiedsverfahren

VISCHER

Schiedsverfahren nach dem DBA Deutschland Schweiz

- Zwingende Vorlage des Falls an eine Schiedsstelle, sofern die Finanzbehörden innerhalb von drei Jahren keine Einigung erzielen.

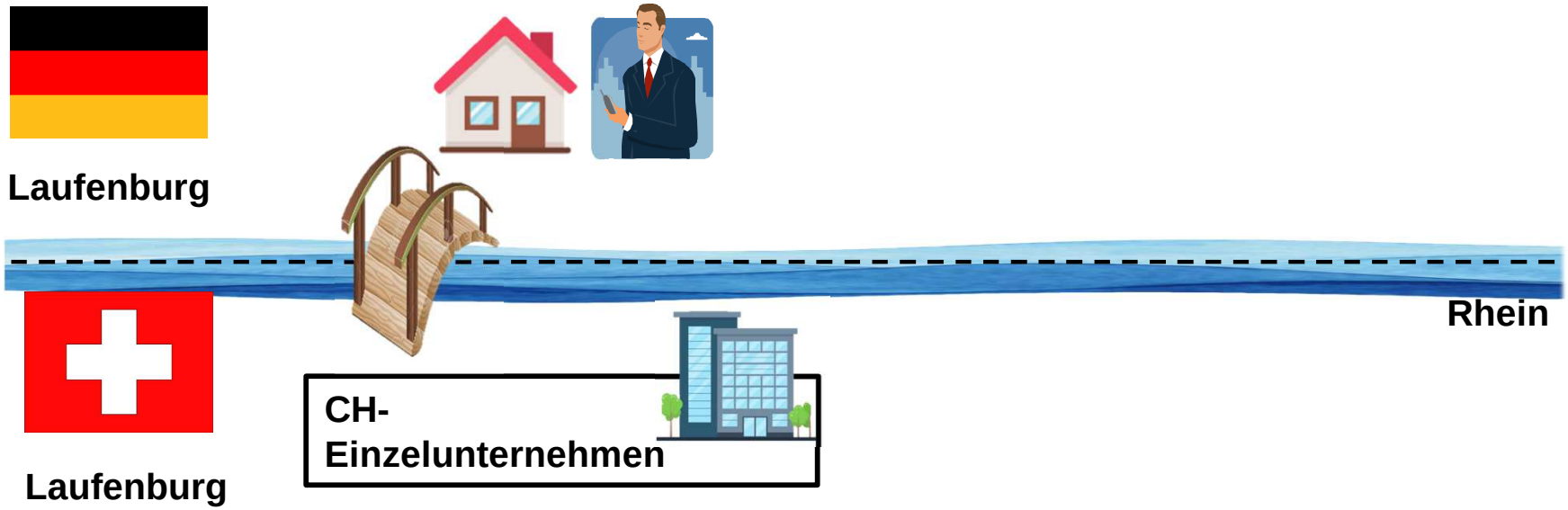
  ➡ Aufgrund der begrenzten personellen Kapazitäten zukünftig wohl häufig der Fall!

- Die Vertragsstaaten bestimmen jeweils ein Mitglied, die wiederum gemeinsam das dritte Mitglied als Vorsitzenden bestimmen (kein Staatsbürger einer der Vertragsstaaten). Die Mitglieder müssen fachlich kompetent sein (z. B.: Richter).
- Objektive Entscheidung der neutralen Schiedsstelle ohne Rücksichtnahme auf fiskalische Interessen der beteiligten Staaten.
- Ergebnis des Schiedsverfahrens steht einer Verständigungsvereinbarung gleich und bindet die beteiligten Finanzbehörden, ausser wenn Steuerpflichtiger das Ergebnis nicht anerkennt.
- Die Schweizer Steuerverwaltungen sind verpflichtet, die Ergebnisse umzusetzen, grds. indem die betroffenen Jahre angepasst werden. In der Praxis sieht man auch Berücksichtigungen bei künftigen Steuern.

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Fallbeispiel mit CH-Einzelunternehmen eines in D ansässigen Unternehmers (1/3)



- A gründet in CH-Laufenburg ein Einzelunternehmen
- Kunden/Lieferanten in CH
- Anmietung von Räumlichkeiten mit fremdüblichen Mietvertrag
- Tätigkeit im Büro oder überwiegend beim Kunden
- Keine Kundenbesuche im Büro in Laufenburg
- Keine Beschäftigung von Mitarbeitern
- Geringfügige Homeoffice-Nutzung in D

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Fallbeispiel mit CH-Einzelunternehmen eines in D ansässigen Unternehmers (2/3)

- Im Rahmen der ESt-Veranlagung des Einzelunternehmers akzeptiert das Finanzamt Waldshut die Freistellung des Gewinns des CH-Einzelunternehmens nicht, sondern unterwirft den Gewinn vollumfänglich der deutschen Besteuerung

  ➡ Doppelbesteuerung des Gewinns sowohl in CH als auch D

- Zur Begründung wird auf fehlende Nachweise für die Begründung einer Betriebsstätte des Einzelunternehmens in Laufenburg und u.a. auf fehlende Sanitäreinrichtungen im angemieteten Büro verwiesen

- Der erst später hinzugezogene Steuerberater empfiehlt folgende Nachweise:
  - Strom- und Wasserverbrauch über Nebenkostenabrechnung
  - Tätigkeit beim Kunden
  - Wahrnehmung von Terminen mit Lieferanten im Büro
  - Kreditkartenbelege zur Dokumentation der Anwesenheit in der Schweiz

Praxishinweis:
Zur Beweisvorsorge empfiehlt sich die Dokumentation der Tätigkeit in CH über folgenden **Nachweise**: Kreditkartenbelege und sonstige Reisekostennachweise, Verwendung CH-IP-Adresse, Protokoll Telefonate über CH-Festnetz, Dokumentation von geschäftlichen Terminen im Büro, Beschäftigung von Mitarbeitern im Büro, Smartphone-Anwesenheitsprotokoll.

VISCHER

Fallbeispiel mit CH-Einzelunternehmen eines in D ansässigen Unternehmers (3/3)

- Annahme: D besteht auf Besteuerung von 50 % des Gewinns des CH-Einzelunternehmens und nimmt eine entsprechende Veranlagung vor.
- Falls Veranlagung in CH **noch nicht rechtskräftig** ist, sollte Steuerverwaltung sofort kontaktiert werden, allenfalls passen sie Veranlagung ohne Verständigungsverfahren an.
- Falls Veranlagung in CH **bereits nicht rechtskräftig** ist, kann diese nur korrigiert werden, wenn ein Revisionsgrund vorliegt.
  - IdR. stellt eine Doppelbesteuerung keinen formellen Revisionsgrund dar. Teilweise wird von übergesetzlichem Revisionsgrund gesprochen.
  - Unter Umständen nimmt kantonale Steuerverwaltung eine Revision vor, wenn Sachverhalt klar ist. Falls dies nicht der Fall ist ..
  - … bleibt nur das langwierigere Verständigungsverfahren, ohne Partei-stellung des Steuerpflichtigen. Der Entscheid ist dann Basis für Revision.

Abkürzungsverzeichnis

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
AG	Arbeitgeber
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az.	Aktenzeichen
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BS	Betriebsstätte
BS-VerwGr	Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze
Bzw.	Beziehungsweise
CH	Schweiz
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
D	Deutschland
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
FG	Finanzgericht
FRD	Full Risk Distributor
FV	Finanzverwaltung
GE	Geschäftseinrichtung
Gem.	Gemäß
GewSt	Gewerbesteuer
GF	Geschäftsführer
GL	Geschäftsleitung
Ges.	Gesellschaft
Grds.	Grundsätzlich
HV	Handelsvertreter
idR.	in der Regel
insb.	Insbesondere
Mind.	Mindestens
MWSTG	Mehrwertsteuergesetz
MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
o.g.	Oben genannte
RL	Richtlinie
Rz.	Randzeichen
UN	Unternehmen
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-Gewinnaufteilung
VO	Verordnung
VP	Verrechnungspreise

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Gesellschafter-Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH am Standort Freiburg
- Berater von mittelständischen Unternehmen in sämtlichen Fragen des Internationalen Steuerrechts, insb. Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Quellenbesteuerung, Hinzu- und Wegzugsbesteuerung und grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung.
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts u.a. in den Zeitschriften EXPERT FOCUS und IWB sowie beim Beck-Verlag (Münchner Kommentar-Reihe)
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts u.a. bei der IHK Südlicher Oberrhein, der Handelskammer Deutschland Schweiz sowie bei EXPERT Suisse.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Freiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de

Nadia Tarolli Schmidt

- Advokatin, dipl. Steuerexpertin
- Partnerin und Leiterin Steuer- und Sozialversicherungsteam VISCHER AG
- Regelmässige Autorin und Referentin zu nationalen und internationalen Steuerthemen, zuletzt zu Umstrukturierungen und Betriebsstätten
- Verwaltungsrätin diverser Unternehmen
- E-Mail: ntarolli@vischer.com / Telefon: +41 58 211 33 54

VISCHER

Zürich
Schützengasse 1
Postfach
8021 Zürich, Schweiz
T +41 58 211 34 00

Basel
Aeschenvorstadt 4
Postfach
4010 Basel, Schweiz
T +41 58 211 33 00

Genf
Rue du Cloître 2-4
Postfach
1211 Genf 3, Schweiz
T +41 58 211 35 00

www.vischer.com

Zusatzinformationen

Bau- und Montagebetriebsstätte

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Grundsätze - Fristberechnung

- Bezieht sich auf zeitlich befristetes Projekt im Ausland, zB im **Hoch-/Tief-** oder **Großanlagenbau**.
- **Bau- und Montage-BS** liegt abkommensrechtlich nur vor, falls Projekt **bestimmte Frist dauert** (**überwiegend 12 Monate**, ohne Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung!)
- **Fristbeginn**: Ankunftstag des ersten Mitarbeiters auf der Baustelle.
- **Fristende**: Abnahme Leistung durch den Auftraggeber/Abreise des letzten Mitarbeiters.
- Betriebsbedingte Unterbrechungen hemmen den Fristablauf nicht, es sei denn, die Unterbrechung ist durch den Auftraggeber verursacht. Voraussetzung nach der BFH-Rechtsprechung:
  - die **Unterbrechung** beträgt **mind. zwei Wochen**,
  - die **Mitarbeiter** werden während der Unterbrechung **vom Montageort abgezogen** oder verlassen diesen und
  - Sicherstellung, dass Einkünfte aus dem Projekt im Ansässigkeitsstaat des UN besteuert werden, wenn aufgrund der Fristhemmung keine BS in D begründet wird

OECD/BMF: **Anerkennung** einer **Corona-bedingten Hemmung** der abkommensrechtlich üblichen 12-Monats-**Frist**, im Ergebnis wird die „Coronazeit“ nicht bei der Fristberechnung mit einbezogen, sofern die o.g. Voraussetzungen erfüllt sind.

Bau- und Montagebetriebsstätte

VISCHER

Aus Schweizer Sicht

Frist von zwölf Monaten

- Massgebend ist **faktische Dauer**. Sobald Frist erreicht ist, besteht die Betriebsstätte **ab Aufnahme** der Bau- oder Montagetätigkeit bzw. der **entsprechenden vorbereitenden Handlungen**.
  - **Vorbereitende Handlungen müssen unmittelbar** der Bau- und Montagetätigkeit **dienen, damit sie** für die Fristberechnung **mitberücksichtigt werden**. Vorangehende Vertragsverhandlungen, Registrierung der Baustelle oder die Anlieferung von Material sind nicht von Bedeutung.

- Die **Frist endet** mit dem Abschluss bzw. der dauerhaften Einstellung der Bau- oder Montagetätigkeit. Massgebend ist regelmässig die zivilrechtliche **Werkabnahme**.

- **Saisonale oder anderweitige vorübergehende Unterbrechungen** (wie z.B. Verzögerungen durch Streiks, fehlendes Material oder schlechte Witterung) haben nach Auffassung der **Eidgenössischen Steuerverwaltung** keinen Einfluss auf den Fristenlauf.

Praxishinweis: In der Praxis ist es während **der „Corona-Zeit“ kaum zu erheblichen Unterbrechungen** gekommen; damit eine anerkannt würde, wäre eine **Verständigungslösung** nötig.

Bau- und Montagebetriebsstätte

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Definition Bauausführungen und Montagen

- **Bauausführungen**:
  Errichtung eines Bauwerks, einer **Anlage** einschl. von **Sanierungen** und **Restaurierungen**, Abbruch-, Abbau-, Demontage- und Aufräumarbeiten sowie **Handwerkertätigkeiten in Gebäuden** (zB Hoch-/Tiefbauarbeiten, Bauneben- und bauüberwachende Tätigkeiten sowie Anlagenbau und vergleichbare Tätigkeiten, Straßen-, Brücken- und Kanalbau, Rohrleitungsverlegung, Erd-/Baggerarbeiten oder Explorationstätigkeiten wie Versuchsbohrungen).[1]

- **Montagen:**
  Zusammenfügen oder Um-/Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen. Der Begriff umfasst auch Montage von neuen/gebrauchten **Ausrüstungsgegenständen**, wie die Montage einer komplexen Maschine, während **untergeordnete Einzelleistungen** nicht erfasst werden, weil Tätigkeit zumindest die wesentlichen Arbeiten des Zusammenfügens von Einzelteilen zu einer Sache umfassen muss.

- **Nicht** unter den Begriff der Bauausführungen und Montagearbeiten fallen:
  reine Materiallieferungen auf eine Baustelle, **Wartungsarbeiten, Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten, reine Bauplanungs- und Bauüberwachungsleistungen** sowie die **Gestellung von Arbeitnehmern.**

1) Bendlinger: Die Betriebsstätte in der Praxis des Internationalen Steuerrechts, 4. Auflage 2021, S. 210ff.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fristberechnung 1/2

- Die CH AG erhält einen **Anlagenbauauftrag** in D, dessen Dauer ursprünglich mit **zehn Monaten geplant** war.
- Aufgrund von **Materialmangel verzögert sich** die Fertigstellung der Anlage **um drei Monate**.
- **Abwandlung 1**: Die Anlage wird nach elf Monaten betriebsbereit übergeben. Aufgrund von Nachbesserungs-arbeiten nach dem Probebetrieb verzögert sich die finale Endabnahme um 1,5 Monate.
- **Abwandlung 2**: Die Anlage ist nach 11,5 Monaten einschl. Probetrieb betriebsbereit. Der Auftraggeber verzögert die finale Endabnahme um einen Monat.

CH-AG

Fallbeispiele Bau- und Montagebetriebsstätte

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fristberechnung 2/2

- Nach dem DBA CH-D wird eine **Bau- und Montagebetriebsstätte begründet**, weil die **Ausführung länger als zwölf Monate** dauert. Die Verzögerung aufgrund **Materialmangels** ist als im Betriebsablauf bedingte Unterbrechung anzusehen, die den Fristablauf **nicht hemmt**.
- **Abwandlung 1**: Die Fristüberschreitung liegt in der **Verantwortung des Auftragnehmers**, mit der Folge, dass eine Bau- und Montagebetriebsstätte in D begründet wird.
- **Abwandlung 2**: Die **Verzögerung der Bauabnahme liegt in der Verantwortung des Auftraggebers** und führt nicht zu einer Fristüberschreitung, sofern die Mitarbeiter von der Baustelle abgezogen und die Einkünfte in der Schweiz besteuert werden.

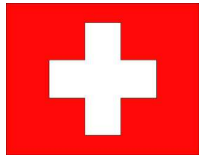
Praxishinweis: Bei vom Auftraggeber zu verantwortenden Fristunterbrechungen sollten die Gründe für die Fristunterbrechung zur Beweisvorsorge genau dokumentiert werden. Dies gilt in gleicher Weise für den Beginn und das Ende der Arbeiten (einschl. von Nachbesserungsarbeiten).

Fallbeispiele Bau- und Montagebetriebsstätte

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice – Hilfstätigkeiten (1/4)

Wohnort

- Mitarbeiter CH-AG arbeitet **vollständig** in seiner Privatwohnung in **DE im Homeoffice ohne** Möglichkeit der **Büronutzung** in **CH**.
- Übt lediglich Tätigkeiten aus, die **keine Haupttätigkeit** darstellen und nicht auf Umsatzerzielung ausgerichtet **sondern Hilfstätigkeiten** darstellen (insb. Einkaufstätigkeiten, Informationsbeschaffung sowie bloße Verwaltungstätigkeiten).
- Mitarbeiter besitzt keine Abschlussvollmacht und bereitet keine Verträge vor.



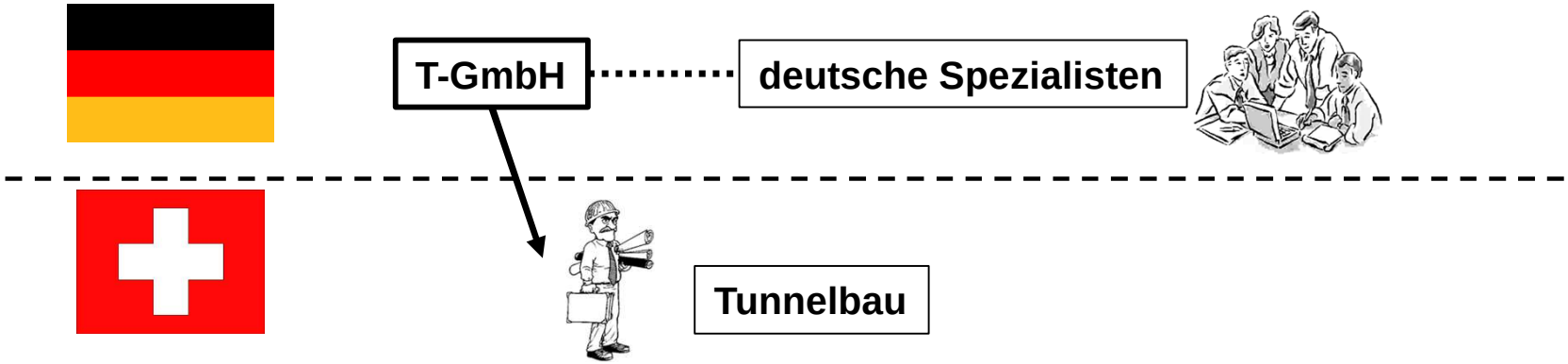
CH-AG

→ Nach deutscher **Auffassung** liegt mangels Verfügungsmacht der CH-AG über den Arbeitsplatz einerseits und Ausübung von reinen Hilfstätigkeiten keine BS in D vor. Auch die Annahme einer Vertreter-BS scheidet aus, weil der Mitarbeiter über keine Abschlussvollmacht verfügt.

Rechtsfolge: keine Begründung einer BS der CH AG in D.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel – Routinefunktion (1/2)



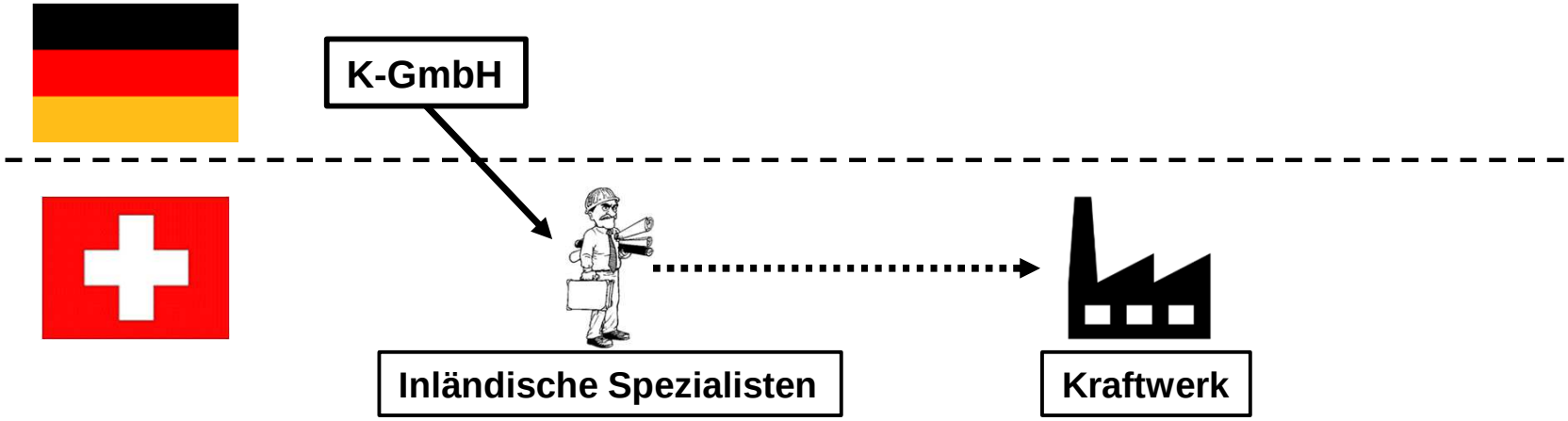
- Die deutsche T-GmbH wurde mit dem **Bau eines Tunnels in der Schweiz** beauftragt, der technisch sehr anspruchsvoll ist. Die Abwicklung des Bauvorhabens überschreitet die 12-Monatsfrist des DBA CH-D.
- Aufgrund erheblicher technischer Schwierigkeiten **erarbeiten ganz überwiegend deutsche Spezialisten Problemlösungen** in D, die vor Ort umgesetzt werden.

➢ Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode** gem. § 32 Abs. 1 BsGaV, obwohl die Umsetzung der in D erarbeiteten Problemlösungen in CH technisch anspruchsvoll ist. Auch eine untergeordnete Mitarbeit des Betriebsstättenpersonals an Problemlösungen ist unschädlich, so dass im Ergebnis die Bau- und Montage-BS als **Routineunternehmen** einzustufen ist.

➢ Etwas Anderes soll nur dann gelten, wenn die eigentliche **Wertschöpfung bei der Bau- und Montage-BS** erfolgt. In diesem Fall kann der höhere Gewinnanteil der CH-BS auch über die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode durch einen **höheren Gewinnaufschlag** (d.h. in Einzelfällen sogar über 10 %) abgebildet werden.

Quelle: In Anlehnung an *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2017, Rz. 11.313.

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel – Keine Routinefunktion (2/2)



- Deutsche K-GmbH wird mit der schlüsselfertigen **Errichtung eines Kraftwerks in der Schweiz** beauftragt. Die Bauarbeiten führen zur Begründung einer Bau- und Montage-BS, weil die Frist von 12 Monaten gem. DBA CH-D überschritten wird.
- Entgegen der bisherigen Planung werden **inländische Spezialisten zur Bau- und Montage-BS entsandt**, die **vor Ort die Planung, Koordinierung und Überwachung** des Projekts übernehmen.
- ➢ Die **Wertschöpfung wird im Wesentlichen durch die Spezialisten geschaffen**, die auf der Bau- und Montage-BS tätig sind. Insoweit ist es nicht sachgerecht, die Bau- und Montage-BS als Routineunternehmen mit geringer Risikotragung zu qualifizieren.
- ➢ Im Ergebnis ist die Bau- und Montage-BS entweder mit einem höheren Gewinnaufschlag unter Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten oder die **wertschöpfungsorientierte geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode** (PSM) anzuwenden.

Quelle: In Anlehnung an *Wassermeyer* in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch, 2017, Rz. 11.313.

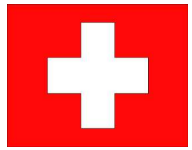
Fallbeispiele Homeoffice

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice – Vertriebstätigkeit (2/4)

Wohnort

- Mitarbeiter M der CH-AG übt in D überwiegend **Vertriebs-tätigkeit** *oder Tätigkeit beim Kunden* aus.
- M arbeitet nicht dauerhaft, sondern nur **gelegentlich in seiner Privatwohnung** in Deutschland **ohne** Möglichkeit der **Büronutzung** in **CH**.
- Mitarbeiter besitzt **keine Abschlussvollmacht** und bereitet keine Verträge vor.



CH-AG

Die nur gelegentliche Nutzung des Homeoffice für die Vertriebstätigkeit führt nicht dazu, dass das Homeoffice eine BS der CH-AG in Form einer festen Geschäftseinrichtung in D begründet. Mangels Abschlussvollmacht wird auch keine Vertreter-Betriebsstätte begründet, es sei denn, der Mitarbeiter hat eine „faktische Abschlussvollmacht“.

Rechtsfolge: keine Begründung einer BS der CH AG in D.

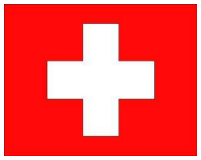
Fallbeispiele Homeoffice

Fete Geschäftseinrichtung: Homeoffice – Haupttätigkeit (3/4)

Wohnort

Mitarbeiter CH-AG arbeitet **überwiegend oder vollständig in seiner Privatwohnung in DE.** Der Arbeitsplatz wird den Vorgaben des Unternehmens entsprechend **zur Ausführung der Haupttätigkeiten** des Unternehmens genutzt. Der Mitarbeiter

1. hat die **Möglichkeit** der **Büronutzung** bei der CH-AG
2. hat **<u>keine</u> Möglichkeit der Büronutzung** bei der CH-AG



CH-AG

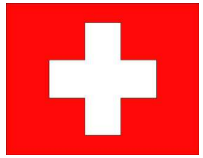
- In **Alternative 1** führt Tätigkeit des Mitarbeiters im D-Homeoffice aufgrund der möglichen **Büronutzung beim CH-AG** nicht dazu, dass eine BS der CH-AG in D begründet wird.
- In **Alternative 2** führt Tätigkeit des Mitarbeiters im D-Homeoffice mangels Büronutzungsmöglichkeit beim CH-AG nach dem OECD-MK dazu, dass das Homeoffice eine BS der CH-AG in D begründet. Aufgrund der **BFH-Rechtsprechung** zur fehlenden Verfügungsmacht **verneint die deutsche FV** aktuell aber in der Praxis im Regelfall eine **BS-Begründung in D**.

Praxishinweis: Aufgrund der restriktiven Anwendung der Regelungen des OECD-MK insb. in Österreich ist nicht auszuschließen, dass die deutsche Finanzverwaltung zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen zukünftig bei fehlender Büronutzungsmöglichkeit eine BS in D annimmt. Deshalb sollte im Anstellungsvertrag eine **Büronutzungsmöglichkeit beim AG vorgesehen und auch praktiziert werden**.

Fallbeispiele Homeoffice

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice – Haupttätigkeit – CH-Sicht (4/4)



Basel

Mitarbeiterin D der D-AG arbeitet **überwiegend in ihrer Privatwohnung in Basel (CH).** Der Arbeitsplatz wird den Vorgaben des UN **zur Ausführung von Haupttätigkeiten** des UN genutzt. Die Mitarbeiterin

1. D hat die **Möglichkeit** der **Büronutzung** bei der D-AG;
2. D hat **keine Möglichkeit der Büronutzung** bei der D-AG.

D-AG

- In **Alternative 1** führt Tätigkeit von D im CH-Homeoffice aufgrund der möglichen Büronutzung beim D-AG zu einer Relativierung der Verfügungsmacht der D-AG; dennoch **besteht ein BS Risiko in CH.** Massgeblich **ist,** ob **D das Büro der D-AG wirklich nutzt**.

- In **Alternative 2** führt Tätigkeit der Mitarbeiterin im CH-Homeoffice mangels Büronutzungs-möglichkeit beim D-AG vor Ort zu **faktischer Verfügungsmacht**. Selbst wenn kein Entgelt für die Homeoffice Nutzung durch D-AG bezahlt wird, schliesst dies BS nicht aus.

Praxishinweis: Grds. wird eine BS angenommen, wenn **dem Arbeitnehmenden kein Arbeitsplatz zu Verfügung gestellt wird**, obwohl er einen benötigt.
Tipp: Angestellten den Arbeitsplatz zur Verfügung stellen, falls BS vermieden werden soll. Das Risiko steigt zudem, wenn im Homeoffice ein massgebender Beitrag zur UN Leistung erbracht wird. Klare vertragliche Regelungen und Dokumentation nötig.

Homeoffice Übersicht

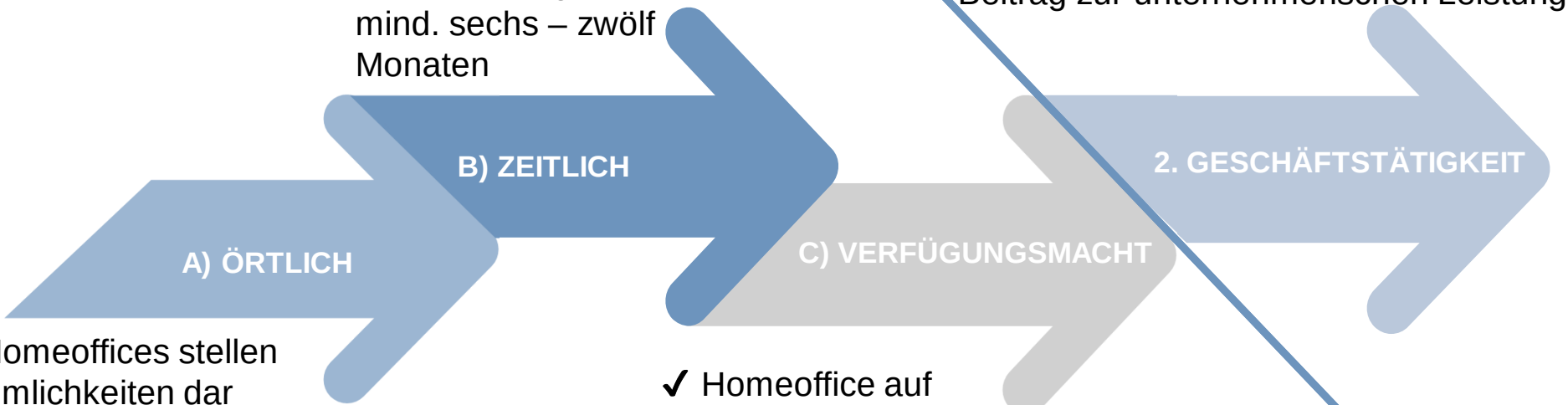
bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Homeoffice in der Schweiz

1. FESTE GESCHÄFTSEINRCHTUNG

2. GESCHÄFTSTÄTIGKEIT DES UNTERNEHMENS

✓ wesentlicher und massgeblicher Beitrag zur unternehmerischen Leistung



✓ Homeoffices stellen Räumlichkeiten dar

✓ Dauerhaftigkeit bei mind. sechs – zwölf Monaten

✓ Homeoffice auf Anordnung bzw. Duldung von Homeoffice durch AG

✓ Nichtzurverfügungsstellung von Büroräumlichkeiten durch AG

1. Empfehlung: Im Zweifelsfall einholen eines Steuervorabbescheids (**Ruling**).

Betriebsstättenbegründung Homeoffice

VISCHER

Analyse Steuerkonferenz – Ergänzungen zu CH-Einzelunternehmen / Personenges.

- Bei **Einzelunternehmen und Personengesellschaften gelten Besonderheiten zu beachten:**

Einzelunternehmen: Grundsatz: Geschäftsort am Ort des steuerlichen Wohnsitzes der natürlichen Person oder

- sofern die selbstständige Tätigkeit **an einem anderen Ort** ausgeübt wird – **an diesem Ort** (Spezialsteuerdomizil).
- Im Fall des Geschäftsorts am Wohnsitz, kann die Ausübung eines Teils der Selbständigkeit **ausserhalb des Hauptsteuerdomizils zu einer BS führen** (sekundäres Steuerdomizil).

Personengesellschaften: Grundsatz: Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes am Sitz der Ges. respektive am Ort der tatsächlichen Geschäftsführung.

- Begründung einer BS am Wohnsitz der Gesellschafter möglich, sofern allgemeine Voraussetzungen erfüllt sind. V.a. das Kriterium der Verfügungsmacht wird aufgrund Gesellschafterstellung oft erfüllt.