

CH-D MERKBLATT

BETRIEBSSTÄTTENBESTEUERUNG IN DEUTSCHLAND

Grundsätze der Betriebsstättenbesteuerung im Deutsch-Schweizer Kontext

Eine Betriebsstätte (BS) im Sinne des Internationalen Steuerrechts stellt einen Unternehmensteil dar, der wirtschaftlich, aber nicht rechtlich selbständig und mit einer Zweigniederlassung oder Filiale vergleichbar ist. Erforderlich hierfür ist eine feste Geschäftseinrichtung mit Verfügungsmacht des Unternehmens, in der die Tätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (insbesondere die Erbringung von Dienstleistungen, die dem Unternehmenszweck dienen). Bei Bau- und Montage-BS sowie Vertreter-BS ist keine feste Geschäftseinrichtung erforderlich (vgl. Praxisfälle 4 und 5).

Begründet ein ausländisches Unternehmen in Deutschland (D) eine BS im Sinne eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBA), so besitzt D als BS-Staat das Besteuerungsrecht für den der BS zuzuordnenden Gewinn. Dessen Ermittlung erfolgt nach dem Authorized OECD Approach (AOA) basierend auf den in der BS ausgeübten Personalfunktionen. Der AOA wurde in D in nationales Recht umgesetzt und Einzelheiten in der BsGaV/den VWG BsGa geregelt. Im Ansässigkeitsstaat des Stammhauses wird der BS-

Nicht als BS gelten nach dem DBA CH-D Einrichtungen,

- die ausschliesslich zur Lagerung/Ausstellung/Auslieferung von Gütern/Waren des Unternehmens benutzt werden sowie für gleiche Zwecke unterhaltene blosse Bestände von Gütern/Waren sowie für Zwecke der Be-/Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen unterhaltene Bestände an Gütern/Waren,
- die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen (Einkaufsstellen) oder Informationen zu beschaffen (eine Auswertung der Informationen mit Empfehlung an das Stammhaus kann aber schädlich sein),
- die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, für das eigene Unternehmen zu werben (z.B. Erstellung/Durchführung von Werbematerial, Werbespots, Anzeigen, Kundenveranstaltungen), Informationen zu erteilen (z.B. Kontaktpflege zu Banken/Versicherungen, Aufbau von Kunden- und Produktdatenbanken, Marktstudien, After-Sales-Services), wissenschaftliche Forschung zu betreiben oder vorbereitende/(Hilfs-)Tätigkeiten auszuüben (s.o., hierzu zählen auch Kontroll- und Koordinierungsstellen, die der Beschaffung von Informationen für die Konzernspitze dienen oder deren Weisungen an Tochtergesellschaften übermitteln/vorbereiten oder unterstützen).

Gewinn im Regelfall von der Besteuerung freigestellt.

Diese Grundsätze gelten auch für Schweizer Unternehmen, die in Deutschland nach dem DBA CH-D eine BS begründen, mit der Folge, dass der auf die BS entfallende Gewinn in D der Ertragsteuerpflicht unterliegt und in CH von der Besteuerung freigestellt wird. Der für die Gewinnzuordnung in D angewandte AOA ist in CH zwar nicht im nationalen Gesetz kodifiziert, wird aber praktiziert. Der Ausdruck

«Betriebsstätte» umfasst nach dem DBA CH-D – neben der o.g. festen Geschäftseinrichtung – insbesondere Orte der Leitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations- und Werkstätten sowie Bauausführungen/Montagen, deren Dauer zwölf Monate überschreitet.

Wichtige Betriebsstätten-Praxisfälle:

1. In Deutschland ausgeübte Homeoffice-Tätigkeit als Betriebsstätte

Die fortschreitende Digitalisierung sowie die COVID-19 Pandemie führen dazu, dass zunehmend Tätigkeiten nicht mehr in einem Büro, sondern im Homeoffice ausgeübt werden. Während in Österreich und CH zunehmend ein Trend zur Einstufung als BS festzustellen ist, gilt dies für D aufgrund der typischerweise fehlenden Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice nur eingeschränkt.

In D wird eine Homeoffice-Tätigkeit in folgenden Fällen nicht als BS eingestuft:¹

- Ausübung von Tätigkeiten, die nicht als Haupttätigkeit auf den Unternehmens-

Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten

Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich für den Zweck unterhalten wird, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten auszuüben (Repräsentanz) führt mangels Ausübung der Unternehmenstätigkeit zu keiner BS.

- Vorbereitende Tätigkeiten gehen der Geschäftstätigkeit voran und werden regelmässig nur während einer relativ kurzen Dauer durchgeführt.
- Hilfstätigkeiten werden ausgeführt, um die wesentlichen und bedeutungsvollen Elemente einer Unternehmenstätigkeit zu unterstützen, ohne dass eine Zuordnung zum Kerngeschäft erfolgt oder ein wesentlicher Anteil an Wirtschaftsgütern oder Personal des Unternehmens eingesetzt wird (z.B. Verwaltungstätigkeiten wie Buchhaltung, Personalwesen oder Controlling, nicht aber absatzorientierte Tätigkeiten wie Verkaufsförderungs- oder Vertriebsbüros mit Produktvermarktung).

zweck und die Umsatzerzielung ausgerichtet sind, sondern vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten darstellen (insbesondere Einkaufstätigkeiten, Informationsbeschaffung sowie blosser Verwaltungstätigkeiten, s.o.),

- Ausübung der Haupttätigkeit, aber keine dauerhafte und den Vorgaben des Unternehmens entsprechende, sondern nur gelegentliche Nutzung des Homeoffice (z.B. bei Vertriebstätigkeit oder Tätigkeit beim Kunden),
- Ausübung der Haupttätigkeit überwiegend im Homeoffice, dem Mitarbeiter steht aber ein anderer Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung.

Fazit Homeoffice-Tätigkeit als BS

Im Ergebnis wird eine Homeoffice-Tätigkeit in D nur dann als BS angesehen, wenn es regelmässig und dauerhaft für die Ausübung der Haupttätigkeit des Unternehmens genutzt wird und das Unternehmen den Mitarbeiter dazu angehalten oder verpflichtet hat, vom Homeoffice aus zu arbeiten ohne diesem einen Arbeitsplatz zur Verfügung zu stellen (insbesondere auch in Fällen, bei denen die vom Mitarbeiter auszuübende Tätigkeiten der Einrichtung eines Büros bedurft hätte, beispielsweise für Publikumsverkehr).

Praxishinweis: In Grenzfällen sollte bei der zuständigen Finanzbehörde eine Bestätigung eingeholt werden, dass die Homeoffice-Tätigkeit keine BS begründet (z.B. in Form einer verbindlichen Auskunft).

2. Geschäftsleitungs-Betriebsstätte (GL-BS)

Räumlichkeiten, an denen sich der Geschäftsführer (GF) mit einer gewissen Regelmässigkeit aufhält und von wo aus die sog. Tagesgeschäfte (z.B. Korrespondenz, Einkaufsentscheidungen, Vertragsabschlüsse, Buchhaltung, Finanzgeschäfte, Unternehmensorganisation) angeordnet werden, begründen eine BS in Form eines Orts der Leitung. Hierfür kann ein Homeoffice oder sogar die Wohnung des GF ohne Büroausstattung ausreichend sein, sofern die Gesellschaft über kein eigenes Büro verfügt (beispielsweise bei Domizilgesellschaften). Ein GF übt im Regelfall die Unternehmenstätigkeit aus, weswegen ein Büro, in dem der GF dauerhaft und ausschliesslich tätig ist, immer eine BS in Form eines (weiteren) Orts der Leitung darstellen kann. Übt der GF seine Tätigkeit im Homeoffice aus gelten die im

Praxisbeispiel 1 dargestellten Grundsätze entsprechend, mit der Folge, dass eine BS nur begründet wird, sofern dem GF kein weiteres Büro zur Verfügung steht. Dies gilt nach Verwaltungsauffassung aber nicht für Gesellschafter-GF, weil über das Gesellschaftsverhältnis eine Verfügungsmacht der ausländischen Gesellschaft am Homeoffice unterstellt wird.

Kontroll-/Koordinierungsstellen von Konzernen zur Überwachung/Koordinierung des/der Rechnungswesens/Berichterstattung/Forschung/Einkaufs/Produktion/Marketing begründen eine BS in Form eines Orts der Leitung, sofern es sich nicht um blosser vorbereitende/(Hilfs-)Tätigkeiten, wie beispielsweise die Informationsbeschaffung, handelt.

Praxishinweis: Sofern der einzige GF einer CH-Gesellschaft überwiegend in D tätig ist (von der Wohnung aus oder beim Kunden) und kein ausreichender Nachweis erbracht werden kann, dass der GF auch im Büro am Sitz der Gesellschaft tätig ist, besteht das Risiko, dass die Finanzverwaltung den Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung der CH-Gesellschaft gem. Art. 4 Abs. 8 des DBA CH-D in D annimmt, mit der Folge, dass die CH-Gesellschaft in D der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.²

3. Begründung einer Betriebsstätte durch Dienstleistungserbringung in fremden Räumen

Nach Auffassung der OECD kann das blosser Tätigwerden eines Unternehmens an einem bestimmten Ort für einen bestimmten Zeitraum eine BS begründen. D und CH lehnen diese Auffassung mangels selbständiger Nutzungsberechtigung an Kundenräumen grundsätzlich auch für den Fall ab, dass die Tätigkeiten über mehrere Jahre hinweg in den Räumlichkeiten des Vertragspartners ausgeübt werden. Nach der BFH-Rechtsprechung erfordert Verfügungsmacht eine Rechtsposition zur Nut-

zung von Einrichtungen, welche dem Unternehmer ohne seinen Willen nicht ohne Weiteres entzogen werden kann.

Praxishinweis: Folgende Kriterien können für die Beurteilung einer Dienstleistungsbetriebsstätte massgeblich sein: Schlüsselgewalt, Ausstattung der Räume, Bewegungsfreiheit der Mitarbeiter in den Räumlichkeiten, vertragliche Vereinbarungen hinsichtlich der Raumnutzung (dauerhaft zugewiesene Büros oder ständig wechselnde Räumlichkeiten) sowie ausschliessliche Auftrags erledigung in den Räumen des Kunden.

4. Begründung einer Bau- oder Montagebetriebsstätte

Bau- und Montagebetriebsstätten weisen die Besonderheit auf, dass für die Betriebsstättenbegründung nur die Tätigkeitsdauer relevant ist, ohne dass es einer festen Geschäftseinrichtung bedarf. Nach dem DBA CH-D wird eine solche BS begründet, wenn die Tätigkeit 12 Monate überschreitet.

Bei Bauausführungen handelt es sich um die Errichtung eines Bauwerks, einer Anlage oder Teilen einer Anlage einschliesslich von Sanierungen und Restaurierungen, Abbruch-, Abbau-, Demontage- und Aufräumarbeiten sowie Handwerker-tätigkeiten in Gebäuden (z.B. Hoch- und Tiefbauarbeiten, Bauneben-tätigkeiten, bauüberwachende Tätigkeiten sowie Anlagenbau und vergleichbare Tätigkeiten, Strassen-, Brücken- und Kanalbau, Rohrleitungsverlegung, Erd- und Baggerarbeiten oder Explorationstätigkeiten wie Versuchsbohrungen).⁴

Unter Montagen wird das Zusammenfügen oder der Um-/Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen verstanden. Der Begriff umfasst auch die Montage von neuen oder gebrauchten Ausrüstungsgegenständen wie die Montage einer komplexen Maschine inner- oder ausserhalb eines Gebäudes, während untergeordnete

In D führt die Dienstleistungserbringung beim Kunden nur in folgenden Fällen zu einer BS:³

- dem Dienstleister steht beim Kunden ein Arbeitsplatz zur ständigen und ausschliesslichen Nutzung zur Verfügung (ohne anderweitige Nutzung bei Abwesenheit des Dienstleisters) und
- der Dienstleister erledigt in den Räumen nicht nur «als Gast» den Kundenauftrag, sondern kann dort auch sein eigenes Unternehmen betreiben oder
- der Dienstleister stattet die Räume mit eigenen Betriebsmitteln (z.B. Computer) aus, die für die Auftragsdurchführung notwendig sind oder
- der Dienstleister erbringt nicht nur blosser Unterstützungsleistungen sondern eine eigenständige, abgrenzbare und wertschöpfende Tätigkeit, die eine wertschöpfende Kerntätigkeit des Auftraggebers darstellt.

Einzelleistungen nicht erfasst werden, weil die 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, Reparaturarbeiten, Instandhaltungsarbeiten, reine Bauplanungs- und -überwachungsleistungen sowie die Gestellung von Arbeitnehmern.

Praxishinweis: Vergibt ein Generalunternehmer den gesamten Auftrag an einen Subunternehmer ohne selbst vor Ort präsent zu sein, so begründet der Generalunternehmer im Projektstaat im Regelfall eine BS. In solchen Fällen steht der Bauplatz in der Verfügungsmacht des Generalunternehmers, der den Zutritt dazu kontrollieren kann und letztlich die Gesamtverantwortung darüber hat, was auf der Baustelle passiert. Der Subunternehmer selbst begründet nur dann eine BS, wenn seine eigene Tätigkeit den im jeweils anzuwendenden DBA vorgesehenen Zeitraum überschreitet.

5. Begründung einer Vertreterbetriebsstätte

Die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte setzt keine räumliche Geschäftseinrichtung voraus, sondern die Erteilung einer Abschlussvollmacht an eine abhängige Person (Vertreter), die für das Un-

Fristberechnung:

Das Hauptproblem bei Bau- und Montage-BS besteht in der Fristberechnung (Beginn/Ende, zeitliche Unterbrechungen sowie Zusammenrechnung mehrerer Bauausführungen/Montagen). Die Frist beginnt mit dem Eintreffen des Personals und endet mit der Abnahme des Werks durch den Besteller bzw. nach Abschluss von wesentlichen Nachbesserungsarbeiten. Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende kurzfristige Arbeitsunterbrechungen wegen schlechter Witterung, Streiks und im Betriebsablauf bedingte Unterbrechungen wie Materialmangel oder andere bautechnische Gründe hemmen die Frist nicht. Eine Fristhemmung ist nur bei Unterbrechungen, die nicht im Betriebsablauf und in der Verantwortung des Bestellers liegen, möglich, wie z.B. dessen Verweigerung der Abnahme des fertiggestellten Werks. Dies setzt aber voraus, dass die Fristunterbrechung mindestens zwei Wochen beträgt und die Mitarbeiter von der Baustelle abgezogen werden. Mehrere Bauausführungen/Montagen werden zusammengerechnet, sofern diese in einem zeitlichen, wirtschaftlichen und geografischen Zusammenhang stehen.

ternehmen im BS-Staat tätig ist und die Vollmacht im Namen des Unternehmens gewöhnlich dort ausübt. Demgegenüber begründen unabhängige Vertreter keine Vertreter-BS, sofern sie im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln (insb. Makler/Kommissionäre mit Provisionsvergütung).

Merkmale für einen abhängigen Vertreter: Weisungsgebundenheit, kein Unternehmerrisiko, Tätigkeit nur für einen Auftraggeber, feste Vergütung oder Vergütung nach der Kostenaufschlagmethode, nachhaltige Tätigkeit von mehr als sechs Monaten. Neben Arbeitnehmern können auch selbständige Unternehmer (insb. Handelsvertreter mit Abschluss-

vollmacht) oder sogar juristische Personen abhängige Vertreter sein.

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.⁶ Der mit einer Vertreter-BS ggf. verbundene BS-Gewinn unterliegt nicht der Gewerbesteuer.

Auch ohne formelle Abschlussvollmacht ist in folgenden Fällen von einer (schädlichen) faktischen Abschlussvollmacht auszugehen:⁵

- Der Vertreter unterzeichnet zwar keine Verträge, bindet aber das Unternehmen durch seine Erklärungen,
- Der Vertreter verhandelt alle Einzelheiten des Vertrags bis zur Abschlussreife,
- Verwendung von standardisierten Vertragsformularen mit rein formaler Unterschriftsleistung durch den Geschäftsherrn,
- Überlassung von Vertragsangeboten durch den Vertreter oder
- Entgegennahme von Bestellungen (Bestellvertreter).

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

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

2 Vgl. ausführlich zur Betriebsstättenbegründung geschäftsleitender Tätigkeiten: Meding/Cvijanovic, Geschäftsleitende Tätigkeiten als zentraler Anknüpfungspunkt der Besteuerung im deutschen Steuerrecht, in: Der Betrieb (DB) 2019, Heft 50, S. 2765.

3 Beduhn/Staudler, Betriebsstättenbegründung bei Dienstleistungserbringung in fremden Räumen aus Sicht des deutschen Steuerrechts, in: Internationales Steuerrecht (IStR) 2019, Heft 15, S. 561.

4 Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 4. Auflage 2020, S. 210ff..

5 Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 4. Auflage 2020, S. 295ff..

6 BFH-Urteil v. 23.10.2018, I R 54/16, BStBl. II 2019, S. 365 sowie hierzu Frotscher, Der Geschäftsführer als ständiger Vertreter im Steuerrecht, in: Die Unternehmensbesteuerung (Ubg) 2019, Heft 11, S. 648.

Autor:

Winfried Ruh, Steuerberater (D), Fachberater für Internationales Steuerrecht
Geschäftsführer bws Graf Kanitz GmbH, WP- und StB-Gesellschaft, Freiburg im Breisgau.
www.bwsgk.de

Disclaimer:

Bei den Informationen handelt es sich um eine zusammenfassende Darstellung, die nur erste Hinweise enthält und keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Obwohl diese Informationen mit grösstmöglicher Sorgfalt erstellt wurden, kann eine Haftung für die inhaltliche Richtigkeit nicht übernommen werden. Insbesondere können sie eine eingehende Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.