

Winfried Ruh

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

Nadia Tarolli Schmidt

Advokatin, dipl. Steuerexpertin, Partnerin und Leiterin Steuerteam Basel der VISCHER AG; CH-4010 Basel
nadia.tarolli@vischer.com
www.vischer.com

**Winfried Ruh****Nadia Tarolli Schmidt**

In der Praxis werden grenzüberschreitend tätige Unternehmen immer häufiger mit der Betriebsstättenbesteuerung konfrontiert. Dies ist in erster Linie auf den Trend zum mobilen Arbeiten zurückzuführen. Zusätzlich führen Tätigkeiten in fremden Räumen (insb. beim Kunden) zunehmend zu Diskussionen hinsichtlich der Begründung von (unbeabsichtigten) Betriebsstätten (BS).

Ausgangslage

Mitarbeitende legen immer mehr Wert auf Homeoffice (HO). Sofern die Tätigkeit

AKTUELLE ENTWICKLUNGEN BEI DER BETRIEBSSTÄTTENBESTEUERUNG

Tätigkeiten im Homeoffice und in fremden Räumen sowie Gewinnermittlung

in einem anderen Staat erfolgt, als der Arbeitgeber ansässig ist, besteht für das Unternehmen das Risiko der Begründung einer ausländischen HO-BS. Durch einen aktualisierten Anwendungserlass der D-Finanzverwaltung besteht insoweit nun in D endlich mehr Klarheit. Unklar bleibt demgegenüber die Anwendung der aktuellen BFH-Rechtsprechung zur BS-Begründung bei Tätigkeiten in fremden Räumen durch die D-Finanzverwaltung. In der CH erfolgt die Beurteilung, ob eine BS vorliegt, nach wie vor kantonal unterschiedlich. Nachfolgend werden die aktuellen Entwicklungen bei der Betriebsstättenbesteuerung in D und in der CH unter Berücksichtigung von sozialversicherungsrechtlichen Aspekten dargestellt.

Erfahrungen mit Homeoffice-Betriebsstätten in Deutschland

Während vor allem in Österreich und Dänemark ein klarer Trend zur Einstufung von HO-Tätigkeiten als BS festzustellen ist, gilt dies für D aufgrund der Massgeblichkeit der (typischerweise fehlenden) Verfügungsmacht des Unternehmens über das HO nicht.

Nach der aktuellen Verwaltungsauffassung führt eine HO-Tätigkeit in D, die der Haupttätigkeit des Unternehmens zuzuordnen ist, regelmässig nicht zur Begründung einer BS.¹ Dies gilt auch für den Fall, dass

- die Kosten für das HO/der Einrichtung vom Arbeitgeber getragen werden,
- ein Mietvertrag über das HO zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmenden abgeschlossen wurde oder
- dem Arbeitnehmenden kein anderer Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung steht.

Damit hat die D-Finanzverwaltung – im Einklang mit der ständigen BFH-Rechtsprechung² – die bisherige Finanzamtspraxis der Vermeidung von «Mikro-Betriebsstätten» bestätigt. Dies gilt somit abweichend vom OECD-Musterkommentar

(OECD-MK) auch für den Fall, dass eine dauerhafte HO-Tätigkeit vertraglich vereinbart wurde und dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Für Arbeitnehmende mit Leitungsfunktionen soll dies aber nur eingeschränkt gelten, sofern damit dem Unternehmen eine Verfügungsmacht vermittelt wird.

Im Ergebnis ist damit eine HO-Tätigkeit in D aktuell allenfalls dann als BS anzusehen, wenn dort Leitungsfunktionen ausgeübt werden.³ Allerdings könnte die aktuelle Überarbeitung des OECD-MK⁴ sowie eine EU-Task Force⁵ dazu führen, dass sich die D-Finanzverwaltung zukünftig dem Trend⁶ zu einer weiten Auslegung des HO-Betriebsstättenbegriffs bei Ausübung einer Haupttätigkeit durch Arbeitnehmende anschliessen könnte.

Erfahrungen mit Homeoffice-Betriebsstätten in der Schweiz

Die CH-Steuerkonferenz hat im Jahr 2022 eine Analyse⁷ zur Auswirkung von HO-Tätigkeiten innerhalb der CH veröffentlicht, welche nur unter sehr restriktiven Bedingungen von einer BS ausgeht.⁸ Im internationalen Verhältnis unterscheiden sich die Beurteilungen durch die Kantone erheblich. Ausserdem haben die Kantone bisher ihre Praxen nicht veröffentlicht.⁹

Grundsätzlich wird vor allem auf die Funktion des Arbeitnehmenden abgestellt. Es kann etwas vereinfacht gesagt werden, dass bei Arbeitnehmenden ohne Geschäftsleitungs- oder Spezialfunktion tendenziell nicht von einer CH-HO-BS ausgegangen wird. Bei leitenden Angestellten ist das Risiko erheblich grösser.¹⁰ Um Sicherheit zu erlangen, empfiehlt es sich, für Führungskräfte ein Steuerruling einzuholen, welches im Idealfall bestätigt, dass keine CH-BS vorliegt.

Situation der Mitarbeitenden

Für Grenzgänger im Verhältnis CH/DE gilt aktuell, dass, wenn sie mindestens einen

Tag pro Woche über die Grenze zur Arbeit fahren und zurückkehren, die Grenzgängerbesteuerung zur Anwendung gelangt, selbst wenn alle anderen Tage im HO verbracht werden.¹¹ Für Grenzgänger im Verhältnis zu CH/F, welche bis zu 40% im HO arbeiten, gilt ebenfalls die Grenzgängerbesteuerung.¹²

Besonderheiten bei Geschäftsführern

Räumlichkeiten, an denen sich der Geschäftsführer (GF) mit einer gewissen Regelmässigkeit aufhält und von wo aus die sog. Tagesgeschäfte angeordnet werden, begründen eine BS in Form eines Orts der Leitung gem. Art. 5 Abs. 2a DBA CH-D. Hierfür kann ein HO oder sogar die Wohnung des GF ohne Büroausstattung ausreichend sein, sofern die Gesellschaft über kein eigenes Büro verfügt.¹³

Übt der GF seine Tätigkeit im HO aus, wird aus D-Sicht eine BS nur begründet, sofern dem Arbeitgeber durch die Tätigkeit des GF eine Verfügungsmacht vermittelt wird.¹⁴ Ob dies auch für Gesellschafter-GF gilt, bleibt auch nach der aktuellen Verwaltungsauffassung im AEAO unklar und sollte in der Praxis unbedingt mit dem Wohnsitzfinanzamt des Gesellschafter-GF geklärt werden.¹⁵

Aus CH-Sicht ist wie erwähnt die Wichtigkeit der Rolle und ob die relevanten Entscheidungen im HO getroffen werden, massgebend. Bei GF dürfte dies in der Regel der Fall sein – unabhängig davon, ob auch ein Gesellschafterverhältnis vorliegt.¹⁶ Soll eine BS verneint werden, so sollte dazu mittels Steuerruling eine Bestätigung eingeholt werden. Bei regelmässigen Vertragsschlüssen mit Kunden durch den GF im HO besteht ausserdem das Risiko einer Vertreter-BS.¹⁷

Nach den Ausführungen im OECD-MK sollte bei GF eine HO-BS zumindest für den Fall zu verneinen sein, dass ein anderer Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung steht und dessen regelmässige Nutzung dokumentiert wird.¹⁸ Diese Dokumentation kann auch als Nachweis des Mittelpunkts der tatsächlichen Geschäftsleitung für Zwecke der Ansässigkeit nach dem DBA D-CH von Vorteil sein.¹⁹

Betriebsstättenbegründung durch Tätigkeiten in fremden Räumen

Nach Auffassung der OECD kann das blosser Tätigwerden eines Unternehmens an einem bestimmten Ort für einen bestimmten Zeitraum eine BS begründen.²⁰ D und die CH lehnen diese Auffassung

mangels selbständiger Nutzungsberechtigung an Kundenräumen auch für den Fall ab, dass die Tätigkeiten über mehrere Jahre hinweg in den Räumlichkeiten des Vertragspartners ausgeübt werden.²¹

In der CH kommt es nebst der Verfügungsmacht vor allem auf die dort ausgeübte Tätigkeit an.

Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung²² erfordert eine BS-Begründung bei Dienstleistungen in fremden Räumen aus D-Sicht einen

- selbständigen Nutzungsanspruch in Form eines Zugangs zu den Räumen (Verfügungsmacht) sowie
- die Überlassung personenbeschränkter Nutzungsstrukturen für die Unternehmenstätigkeit (hierfür sollen abschliessbare Spinde/Schliessfächer ausreichen).

Der BFH erweckt durch die Betonung der Unternehmenstätigkeit den Eindruck, dass der BS-Begriff weiter auszulegen ist als in der Vergangenheit, was der o.g. OECD-Auffassung sehr nahe kommt.²³ Ob allerdings die blosser Aufbewahrungsmöglichkeit von betrieblichen Gegenständen in einem Spindel/Schliessfach als Ausübung einer – für die abkommensrechtliche BS-Begründung erforderlichen – aktiven Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung angesehen werden kann (und nicht als Hilfstätigkeit), bleibt leider unklar.²⁴ Zumindest dürfte nun die Nutzung von Coworking Spaces in Room Sharing-Fällen im Regelfall zur Begründung einer BS führen.²⁵

Im Ergebnis dürfte aus D-Sicht die BFH-Entscheidung zu erheblichen Unsicherheiten für die Praxis führen und könnte gerade im Outboundfall Gestaltungen provozieren, die zu Doppelbesteuerungen führen.²⁶ Unklar bleibt auch die Anwendung durch die Finanzverwaltung, die im aktualisierten AEAO tendenziell im Einklang mit dem BFH das Kriterium der Unternehmenstätigkeit anstelle der Verfügungsmacht stärker betont.²⁷ Vor diesem Hintergrund bleibt zu hoffen, dass die beim BFH anhängige Revision zur Frage einer BS in einer Taxifunkzentrale mehr Klarheit für die Praxis bringen wird.²⁸

Praxisinweis: Zur Vermeidung einer BS-Begründung in D bei Dienstleistungserbringung in fremden Räumen sollten die Urteilsgrundsätze aber unbedingt wie folgt beachtet werden:²⁹

- Der Dienstleistungsvertrag sollte kein Nutzungsrecht an Räumen beinhalten,
- Verwaltungstätigkeiten/Tätigkeiten für andere Auftraggeber sollten ausserhalb der Räume durchgeführt werden,

- Ausschluss der persönlichen Nutzungsmöglichkeit von abschliessbaren Spinden, Schliessfächern, Rollcontainern,
- keine Lagerung von Arbeitsmaterialien/Werkzeugen in den fremden Räumen,
- keine Ausstattung der Räume mit eigenen Betriebsmitteln (zB Computer) sowie
- Beschränkung der Zugangsmöglichkeit (keine Überlassung von Keycards, Vermeidung der Schlüsselgewalt)

Diese Massnahmen erweisen sich sicherlich auch bei Tätigkeiten bei CH-Kunden als hilfreich. Schädlich kann ausserdem die Möglichkeit sein, in den Räumlichkeiten des Kunden auch für Drittkunden tätig zu werden.³⁰ Aus CH-Sicht dürfte jeweils geprüft werden, ob vor Ort tatsächlich eine qualitativ und quantitativ massgebliche Tätigkeit ausgeübt wird. Eine reine Aufbewahrungsmöglichkeit von geschäftlichen Gegenständen dürfte damit kaum ausreichend sein.³¹

Neuigkeiten zur Gewinnermittlung für Betriebsstätten

Gemäss Art. 7 des CH-DE Änderungsprotokolls zum DBA CH-DE wird die Gewinnermittlung für BS angepasst und der sog. «Authorized OECD Approach» (AOA) im neuen Abs. 2 eingeführt. BS werden damit für die Gewinnermittlung wie eigenständige und unabhängige Unternehmen behandelt, die für ihre an das ausländische Stammhaus erbrachten Leistungen fremdüblich zu vergüten sind. Die bisher teilweise angewandte quotale Gewinnzuteilung ist damit nicht mehr zulässig, vielmehr ist eine Verrechnung nach den international üblichen Verrechnungspreismethoden erforderlich. Dabei ist aus D-Sicht die Preisvergleichsmethode regelmässig nicht anwendbar, weshalb die Kostenaufschlagsmethode als übliche Methode für Konzerndienstleistungen zur Anwendung kommt.³² Wird allerdings ein wesentlicher Teil der Wertschöpfung in der BS erbracht, tendiert die CH dem Vernehmen nach gerade bei GF zur Anwendung der Profit Split-Methode. Dass in solchen Fällen die Kostenaufschlagsmethode nicht zu adäquaten Ergebnissen führt, wurde in allgemeiner Weise im Rahmen eines interkantonalen Doppelbesteuerungsentscheids festgehalten.³³ Unklar bleibt, ob diese Auffassung auch von der D Finanzverwaltung akzeptiert wird bzw. ob und wie sich CH und D einigen können.

Ob die häufig praktizierte Abrechnung auf Basis der Kostenaufschlagsmethode mit einem Gewinnaufschlag von 5% oder 10% gerechtfertigt ist, hängt davon ab, welche Tätigkeiten in der BS ausgeführt werden. Wenn die BS nur für Routinefunktionen genutzt wird, bleibt die Besteuerung auf dieser Basis möglich. Bei wichtigeren Tätigkeiten sind auch andere Methoden in Betracht zu ziehen. So muss beispielsweise eine Entschädigung von Treasury-Funktionen dem Drittvergleich standhalten.³⁴

Exkurs Sozialversicherungsrecht Grundlagen und Neuregelung

Wenn Mitarbeitende in einem anderen Staat arbeiten, als das Unternehmen seinen Sitz hat, stellt sich zusätzlich zur Thematik der BS die Frage, wo diese zu versichern sind. Dabei weichen die steuerlichen Betrachtungen oft von den sozialversicherungsrechtlichen ab.

Die Grundregel besagt, dass Mitarbeitende, die in einem Staat wohnen und im anderen arbeiten und täglich oder mindestens einmal wöchentlich in ihren Wohnsitzstaat zurückkehren, Grenz-

gänger im sozialversicherungsrechtlichen Sinne (Art.1 f der EG-Verordnung 883/2004) sind. Sie sind in dem Staat sozialversichert, in dem sie tatsächlich ihre Erwerbstätigkeit ausüben. Bei weniger als 25% Arbeitszeit im HO ebenso wie bei einer vorübergehenden Entsendung bleiben die Arbeitnehmenden am Arbeitsort sozialversichert.³⁵

Im Jahr 2023 haben die CH und bestimmte Staaten der EU und der EFTA, darunter D, FR, AU und I (unterzeichnet im Januar 2024)³⁶ eine multilaterale Vereinbarung unterzeichnet, wonach Personen, die in dem Staat arbeiten, in dem sich auch der Sitz ihres Arbeitgebers befindet, ausnahmsweise bis zu 50% im grenzüberschreitenden HO (maximal 49.9% der Arbeitszeit) im Wohnsitzstaat ausüben dürfen, ohne dass die Zuständigkeit für die Sozialversicherungen in den Wohnsitzstaat «kippt». Damit soll vermieden werden, dass es durch die HO-Tätigkeit zu einem Wechsel der Sozialversicherungspflicht kommt, wenn dies nicht gewünscht ist.

Damit die Vereinbarung zur Anwendung gelangt, ist ein Antrag erforderlich.³⁷

Fazit

Während in D nun zumindest in Bezug auf HO-Tätigkeiten von Arbeitnehmenden mehr Klarheit im Bereich BS herrscht, ist es erstaunlich, dass in der CH weder klare Richtlinien noch Rechtsprechung zu internationalen Sachverhalten bestehen. Dies kann entweder der Rulingpraxis geschuldet sein oder der Tatsache, dass Steuerverwaltungen die Sachverhalte aufgrund der typischerweise geringeren finanziellen Konsequenzen nicht regelmässig aufnehmen oder gar nicht entdecken. Aufgrund der in beiden Staaten bestehenden Unsicherheit in Bezug auf die Begründung von BS durch GF-Tätigkeiten im HO ist eine frühzeitige Abstimmung mit den zuständigen Finanzbehörden empfehlenswert.

Auch die Frage, wann bei einer internationalen Tätigkeit in fremden Räumen eine BS vorliegt, bedarf noch einer Klärung. Ausserdem darf man gespannt sein, zu welchen Ergebnissen der im DBA CH-D neu eingeführte AOA führen wird. Immerhin ist die Sozialversicherungsthematik mit den relevanten Staaten klar geregelt.



bws Graf Kanitz GmbH • Konrad-Goldmann-Straße 8 • 79100 Freiburg
+49 761 3836-0
www.bwsgk.de

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern



Wir weisen Ihnen den Weg.

- Wirtschaftsprüfung
- Steuerberatung
- Internationales Steuerrecht
- Betriebswirtschaftliche Beratung
- Services

Ihr Partner für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung
National und International

1 Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) v. 05.02.2024 zu § 12, Nr. 4.
 2 Vgl. Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557.
 3 Vgl. Hörnicke/Rötting, IWB 2024, 273, 276 sowie die nachfolgenden Ausführungen unter «Besonderheiten bei Geschäftsführern».
 4 Der OECD-MK soll zur HO-Tätigkeit im Rahmen der Arbeiten der Working Party I on Tax Conventions zum Thema «Global mobility of individuals» bis Ende 2026 überarbeitet werden.
 5 EU-Task Force on cross-border tele-working.
 6 Insbesondere Österreich und Dänemark verfolgen einen sehr restriktiven Ansatz mit einer weiten Auslegung der Verfügungsmacht des Unternehmens über das HO, vgl. hierzu Gerner, IStR 2024, 564, 567f. sowie Klump ua, PISStB 2024, Sonderausgabe «Arbeitnehmer im ausländischen Homeoffice», 7ff.
 7 Vgl. Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen.
 8 Vgl. Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen, 5.
 9 Vgl. Zuger Steuerpraxis, April 2019/Nr. 70, S. 26 ff.; Merkblatt Arbeitgeberverband, Vertragsgestaltung bei Home Office, S. 5; Vorlage an den Landrat Bericht zum Postulat 2020/448: «Auswirkungen von Homeoffice auf das Steuersystem BL» 2020/448, 4 ff.; Vgl. Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi, Kommentar zum Basler Steuergesetz, § 60, N 17.
 10 Dabei werden weitere Aspekte wie Zeichnungsberechtigung oder Anwesenheit beim Unternehmen berücksichtigt.
 11 BMF-Schreiben v. 26.07.2022, BStBl. I 2022, 1227 sowie hierzu Hörnicke, IWB 2023, 689, 696 sowie Der Bundesrat, WBF, KMU-Portal, Homeoffice bei Grenzgängern, <https://www.kmu.admin.ch/kmu/de/home/>

praktisches-wissen/personal/personalmanagement/pflichten-der-arbeitgebenden/homeoffice-bei-grenzgaengern.html
 12 Der Bundesrat, Das Portal der Schweizer Regierung, CH und Frankreich vereinbaren nachhaltige Steuerregelungen für das HO, <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-92381.html>.
 13 Vgl. Müth/Simon, DStR 2022, 744, 747.
 14 AEO § 10, Nr. 8 sowie § 12, Nr. 4. Dem Vernehmen nach soll eine Verfügungsmacht nur bei einer Person union von GF unter Einschaltung einer Managementgesellschaft angenommen werden.
 15 Vgl. Töben/Schrepp, DStR 2024, 592, 594.
 16 Für interkantonale Verhältnisse wird dies anders beurteilt, vgl. Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen, 5.
 17 Dies gilt auch aus deutscher Sicht, vgl. Frotscher Ubg 2019, 648.
 18 Vgl. Schuster/Verleger, IWB 2020 S. 861, 870 f. sowie wohl auch Hörnicke/Rötting, IWB 2024, 273, 278.
 19 Vgl. ausführlich zur BS-Begründung geschäftsleitender Tätigkeiten: Beinert/Maucher, DB 2023, 219 sowie Ruh, Merkblatt der HK CH-D zur BS-Besteuerung in D, <https://www.handelskammer-d-h.ch/de/newsroom/publikationen/merkblaetter>.
 20 OECD-MK 2017 Art. 5 Rn. 17 [Anstreicher-Beispiel].
 21 Vgl. LOCHER, MARANTELLI, OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, § 3, 319 ff. sowie ders. FN 787.
 22 BFH v. 23.03.2022, I R 47/20.
 23 Vgl. Ditz/Spychalski, ISR 2024, 193, 198 sowie Kameth, FR 2023, 984, 990, die auf die Ergebnisbezogenheit des Urteils basierend auf der ausschließlichen Wertschöpfungserbringung in D verweisen.
 24 Kritisch hierzu: Junkers, IStR 2024, 57; Kahlenberg, IWB 2024, 229, 234 sowie Haase, Ubg 2024, 1, 6f.

25 Vgl. Blum/Stetter, DStR 2024, 1746.
 26 Vgl. Kameth, FR 2023, 984, 989 sowie Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557, 561.
 27 Vgl. AEO § 12, Nr. 3 und Nr. 5 sowie hierzu Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557, 560.
 28 Az. I R 47/21, vgl. hierzu Ditz/Spychalski, ISR 2024, 193, 199.
 29 Vgl. hierzu die Hinweise in dem in FN 19 genannten Merkblatt auf S. 3.
 30 Vgl. Tarolli-Schmidt, Merkblatt der HK CH-D zur BS-Besteuerung in der CH, <https://www.handelskammer-d-h.ch/de/newsroom/publikationen/merkblaetter>.
 31 Vgl. LOCHER, MARANTELLI, OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, § 3, 321.
 32 Vgl. Klump ua, a.a.O., 6.
 33 Vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 30. Oktober 2013, 1 DB.2013.16, 1 St.2013.16 22.
 34 Vgl. Stocker, Internationale Erfolgsabgrenzung bei BS, in: IFF Forum für Steuerrecht 2007, 87 ff., 100.
 35 EURES-T, Informationen für Grenzgänger 2021; Bundesamt für Sozialversicherungen BSV, Neue Vereinbarung ab dem 1. Juli 2023: Kein Zuständigkeitswechsel im Bereich der Sozialversicherungen bei Telearbeit unter 50% in bestimmten Staaten.
 36 Vgl. Cross-border telework in the EU, the EEA and Switzerland | Federal Public Service - Social Security (belgium.be) für vollständige, aktuelle Liste der teilnehmenden Staaten.
 37 In der CH müssen gemäss dem Bundesamt für Sozialversicherungen BSV, CH-Arbeitgeber bei ihrer AHV-Ausgleichskasse via die Plattform ALPS (Applicable Legislation Portal Switzerland) eine Bescheinigung A1 (maximale Gültigkeit 3 Jahre, verlängerbar) beantragen. In D ist der Antrag an die DVAK (Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung-Ausland) zu richten.

VISCHER

Zurich Basel Geneva www.vischer.com

YOUR TEAM FOR SWISS LAW AND TAX

