

Betriebsstättenbesteuerung: Fallstricke in der Unternehmenspraxis

Handelskammer Deutschland – Schweiz

24. September 2025

Nadia Tarolli Schmidt

Advokatin

Dipl. Steuerexpertin

Winfried Ruh

Steuerberater

**Fachberater für Internationales
Steuerrecht**



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Staatssekretariat für internationale Finanzfragen SIF

Betriebsstättenbesteuerung: Fallstricke in der Unternehmenspraxis

Handelskammer Deutschland – Schweiz

24. September 2025

Basil Peyer

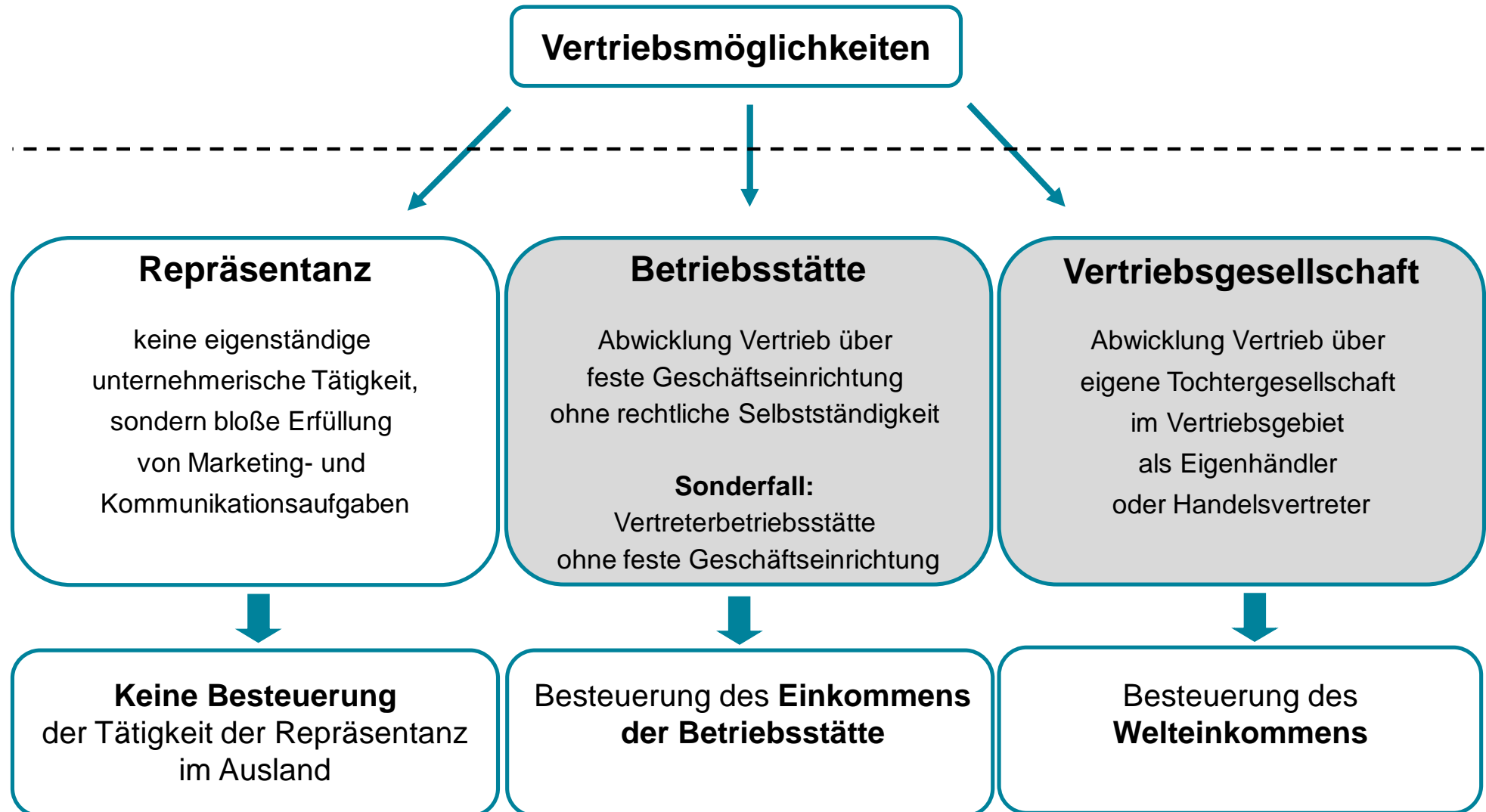
Der Referent gibt seine persönlichen Ansichten wieder.

Gliederung

- I. Überblick**
- II. Betriebsstättenbegründung**
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung**
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - Homeofficetätigkeit
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen**

I. Überblick

Mögliche Vertriebsformen im Ausland



I. Überblick

Betriebsstättengrundsätze nach internationalem Abkommensrecht - Übersicht

Typische Betriebsstättentatbestände nach internationalem Abkommensrecht:

➤ **Feste Geschäftseinrichtung (GE):**

- Ort der Leitung
- Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle
- Fabrikations- oder Werkstätte

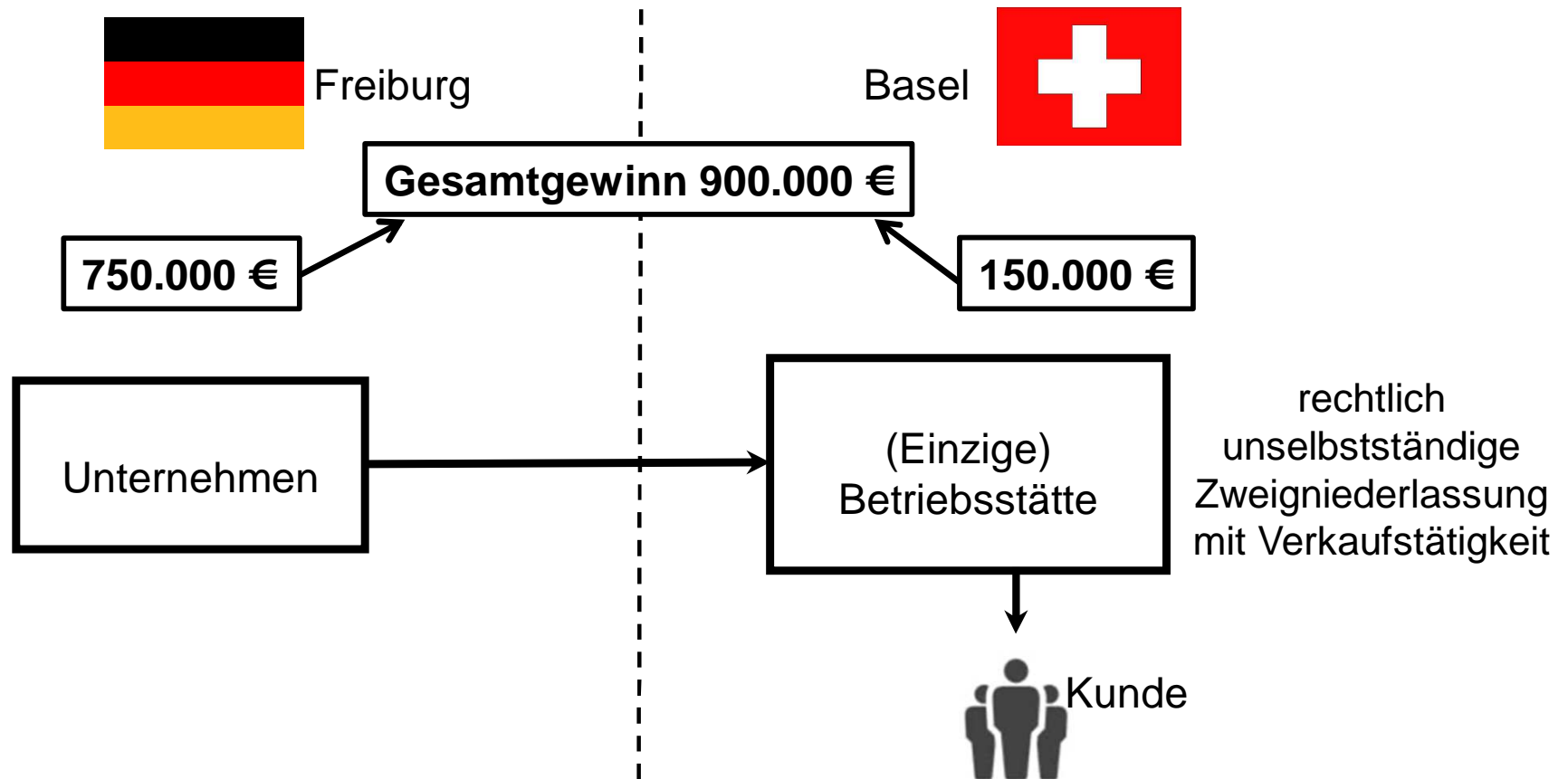
➤ **Ohne feste Geschäftseinrichtung:**

- Regelmäßige Tätigkeit eines **abhängigen Vertreters** (insb. Mitarbeiter) mit (wirtschaftlicher) Abschlussvollmacht¹ (**Vertreterbetriebsstätte**).
- Bauausführung oder Montage oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn ihre Dauer sechs bzw. zwölf Monate überschreitet (**Bau- und Montagebetriebsstätte**).
- Die 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 (z.B. Tschechien).

1) Nach OECD-MA vom 21.11.2017, Ausweitung von rein formaler Abschlussvollmacht auf „gewöhnliche Ausübung“ (faktische Abschlussvollmacht).

I. Überblick

Betriebsstätte: Beispiel Vertriebs-Zweigniederlassung Schweiz



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

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung**
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - Homeofficetätigkeit
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze aus deutscher Sicht

Feste Geschäftseinrichtung (GE): Allgemeine Voraussetzungen

Eine **Betriebsstätte** im Sinne des (deutschen) internationalen Steuerrechts stellt einen Unternehmensteil dar, der **wirtschaftlich**, aber nicht rechtlich **selbständig ist** und mit einer Zweigniederlassung oder Filiale vergleichbar ist. Erforderlich hierfür ist eine feste Geschäftseinrichtung (GE) mit folgenden Merkmalen: ¹

- **Körperliche Gegenstände** (z.B. Gebäude, Windräder oder Pipelines)
- mit einer festen Beziehung (**Verbindung**) **zur Erdoberfläche**
- die von einer **gewissen zeitlichen Dauer (6 Monate)** ist und
- über die der UN eine **ausreichende** (nicht nur vorübergehende) **Verfügbarmacht** in Form eines dauerhaften (Mit-)Nutzungsanspruchs hat (z.B. dauerhafte Büromitbenutzungsmöglichkeit mit Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, insb. in abschließbaren Möbeln = personenbeschränktes Nutzungsrecht)

Zudem muss in der festen GE aktiv die **Tätigkeit des UN für mind. 6 Monate** ausgeübt werden.

Bei den Sonder-Betriebsstättenfällen einer **Bau- und Montagebetriebsstätte** sowie einer **Vertreterbetriebsstätte** ist eine Betriebsstättenbegründung auch **ohne feste GE** möglich.



Hinweis: Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Tätigkeiten **vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten** auszuüben (**Repräsentanz**) führt mangels Ausübung der Haupttätigkeit des Unternehmens zu keiner Betriebsstättenbegründung.

1) BFH-Urteile v. 18.12.2024, I R 47/21 und I R 39/21, dem Vernehmen nach zur Veröffentlichung vorgesehen.

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze aus Schweizer Sicht

Feste Geschäftseinrichtung (GE)

Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes 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:

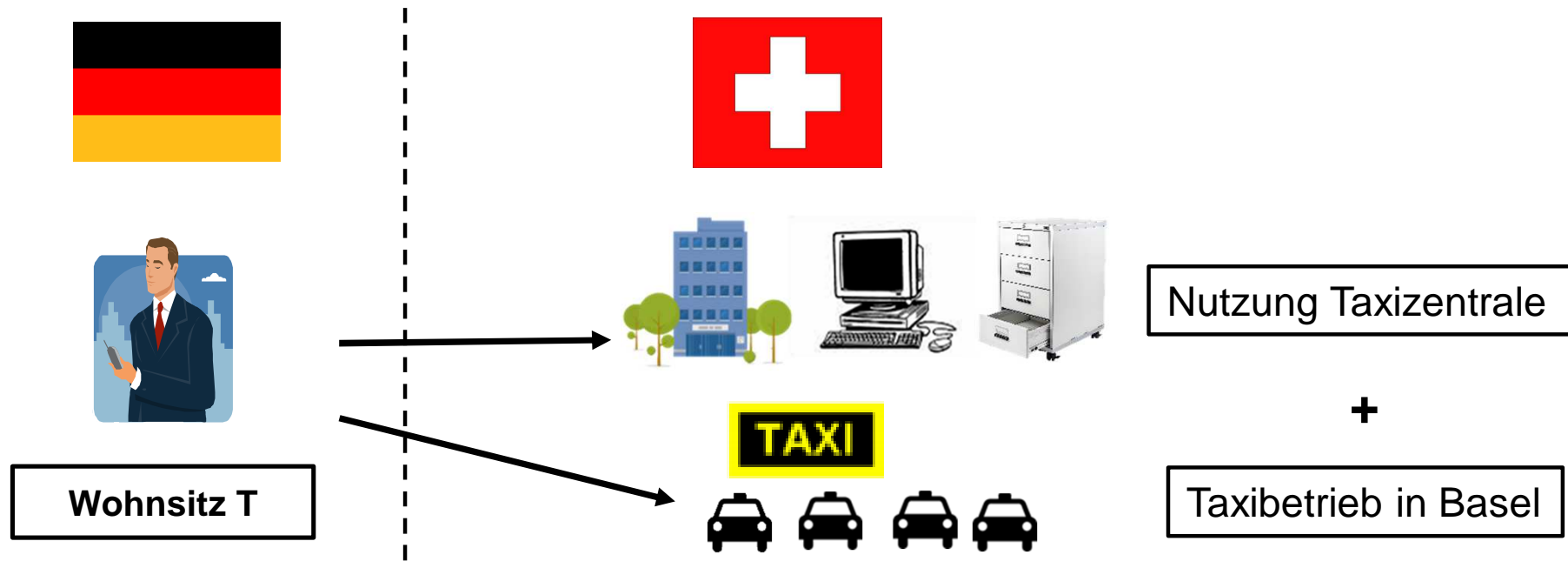
- **Örtliche** Festigkeit: Feste Verbindung der Einrichtung zur Erdoberfläche (nicht z.B. ein Verkaufswagen) und
- **Zeitliche** Festigkeit: Einzelfallbeurteilung; i.d.R. wird ab einer Dauer **von mehr als sechs Monaten** eine genügende Dauerhaftigkeit angenommen.

Effektive Ausübung eines qualitativ und quantitativ wesentlichen Teils der UN-Tätigkeit

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze

VISCHER

Feste Geschäftseinrichtung: Sachverhalt BFH-Urteil v. 18.12.2024 - Taxifall (1/2)



- T mit Wohnsitz in D betreibt in Basel (CH) einen CH-Taxibetrieb mit mehreren Taxifahrern.
- T hat in der Taxifunkzentrale einer CH-Taxigenossenschaft ein jederzeitiges **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 Stand- / Rollcontainer** zur Verfügung (mit einem Firmenschild beklebt), worin betriebliche Unterlagen aufbewahrt werden.
- T übt keine Geschäftsleitungs- oder Verwaltungstätigkeiten am **deutschen Wohnsitz aus**.

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze

Feste Geschäftseinrichtung: Grundsätze BFH-Urteil v. 18.12.2024 - Taxifall (2/2)

- Nachdem beide Staaten den Gewinn vollumfänglich besteuert hatten, wurde im Rahmen eines Verständigungsverfahrens (VV) der Schweiz ein Gewinnanteil als **Vertreterbetriebsstättengewinn** zugeordnet.
- Der Taxiunternehmer akzeptierte diese Verständigung nicht und klagte auf eine vollumfängliche Besteuerung in der Schweiz beim **Finanzgericht** (FG) Baden-Württemberg.
- Sowohl das **FG als auch der Bundesfinanzhof (BFH)** im Revisionsverfahren bejahten eine (ausschließliche) BS in CH (nach insgesamt ca. 13 Jahren Verständigungsverfahren und Klagen!)

Entscheidungsgründe des BFH:

Ausreichende Verfügungsmacht über eine **feste Geschäftseinrichtung** aufgrund

- Mitgliedschaft in der Taxizentrale, die zu **rechtlich selbständigem und jederzeitigem Mitnutzungsanspruch** über den Büroraum führt,
- **personenbezogene Nutzungsstruktur** eines ausschließlich dem Taxiunternehmer überlassenen und entsprechend beschrifteten Standcontainers, für den nur er den Schlüssel besass sowie
- **Dauerhaftigkeit** infolge unbefristeter Nutzungsmöglichkeit, die an Mitgliedschaft in Genossenschaft gekoppelt ist.

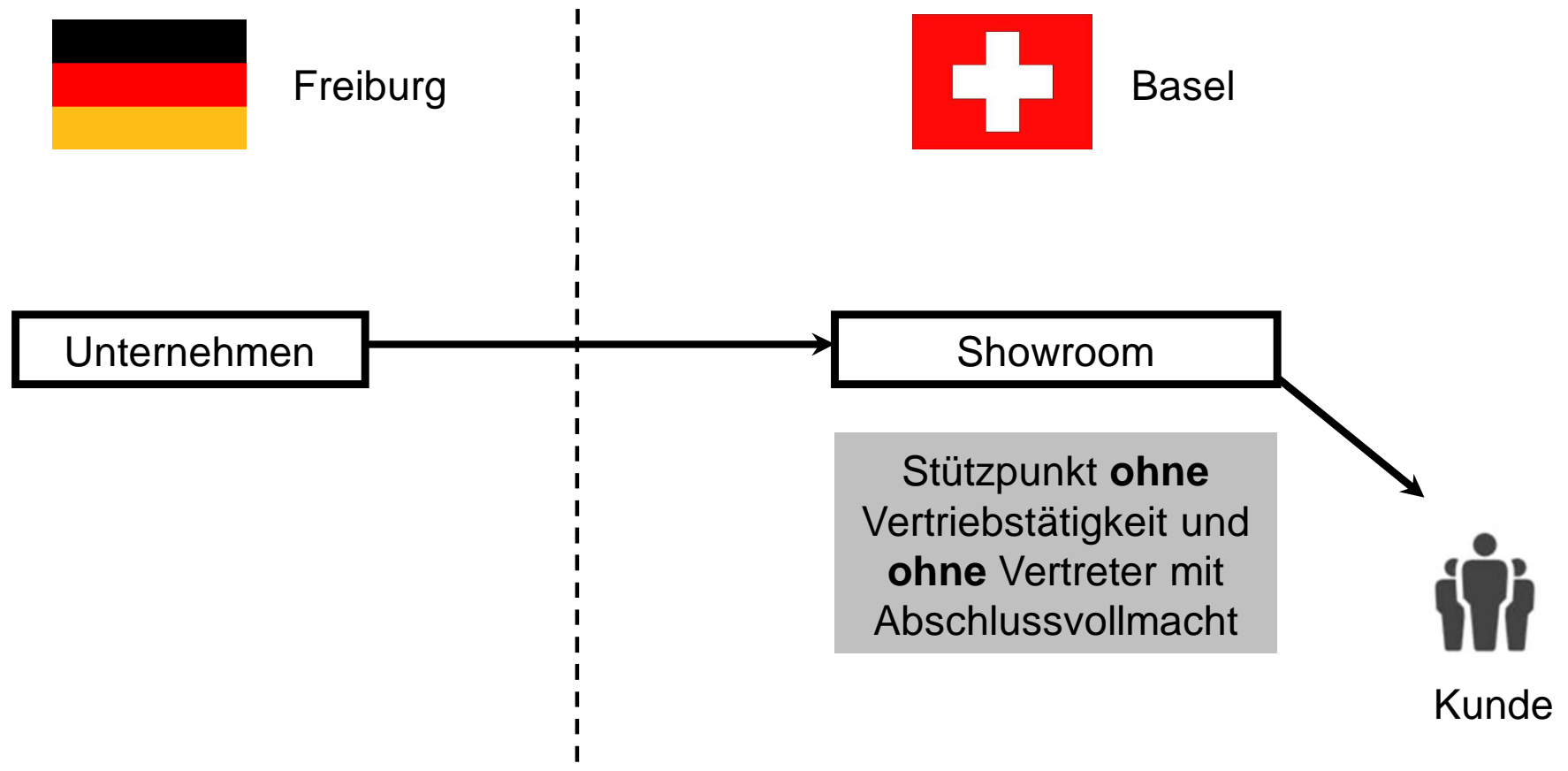
Ausübung einer **Haupttätigkeit** in der Taxizentrale (u.a. aufgrund Einsatzplanung für die Mitarbeiter durch den Taxiunternehmer)

Hinweis: Der **Standcontainer** ist nicht allein die betriebsstättenbegründende Geschäftseinrichtung, sondern **lediglich Indiz** für das Bestehen einer ausreichenden Verfügungsmacht. Entscheidend ist im Urteilsfall die **jederzeitige Nutzungsmöglichkeit des Büros**, sodass es auf den abschließbaren Standcontainer nicht ankommt.



II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze Negativabgrenzung

Repräsentanz = feste GE mit Tätigkeiten vorbereitender Art/Hilftätigkeiten



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

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze Negativabgrenzung

Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten – Grundsätze

Ausübung vorbereitende 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
- Geschäftsleitungs- und **unternehmerisch administrative Tätigkeiten** gehören zu den Haupttätigkeiten eines UN, wenn diese **zentrale Unternehmensfunktionen** betreffen und **wirtschaftlich bedeutend** sind (z.B. Einsatzplanung für Mitarbeiter oder sonstigen Personalverwaltung durch GL) ¹

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 **Betriebsstättenbegründung**.

1) BFH-Urteil v. 18.12.2024, I R 47/21, dem Vernehmen nach zur Veröffentlichung vorgesehen.

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze Negativabgrenzung

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 – Grundsätze Negativabgrenzung

Kein Negativkatalog nach Schweizer Recht

- Das Schweizer Recht kennt **keinen expliziten Negativkatalog**, aber
 - der Ausschluss einer BS erfolgt über den Begriff der **qualitativen Wesentlichkeit**.
 - Auch aus Schweizer Sicht stellt eine blosser Lagerhalle oder ein Showroom idR. keine BS dar, weil es sich mit Blick auf die Tätigkeit der meisten UN nicht um eine qualitativ wesentliche Tätigkeit handelt, die ausgeübt wird.
 - Die Beurteilung der quantitativen Erheblichkeit ist gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aufgrund der Betriebstätigkeit als solcher (absolut) und nicht aufgrund ihres Grössenverhältnisses zum Gesamtbetrieb (relativ) zu beurteilen (BGer 2C_797/2020, wo eine Betriebsstätte bejaht wurde für ein Lager von rund 3'000m² und 5 Angestellten).
 - Im Ergebnis führen das Schweizer Recht und OECD-Regelungen oft - aber nicht immer - zum gleichen Resultat.

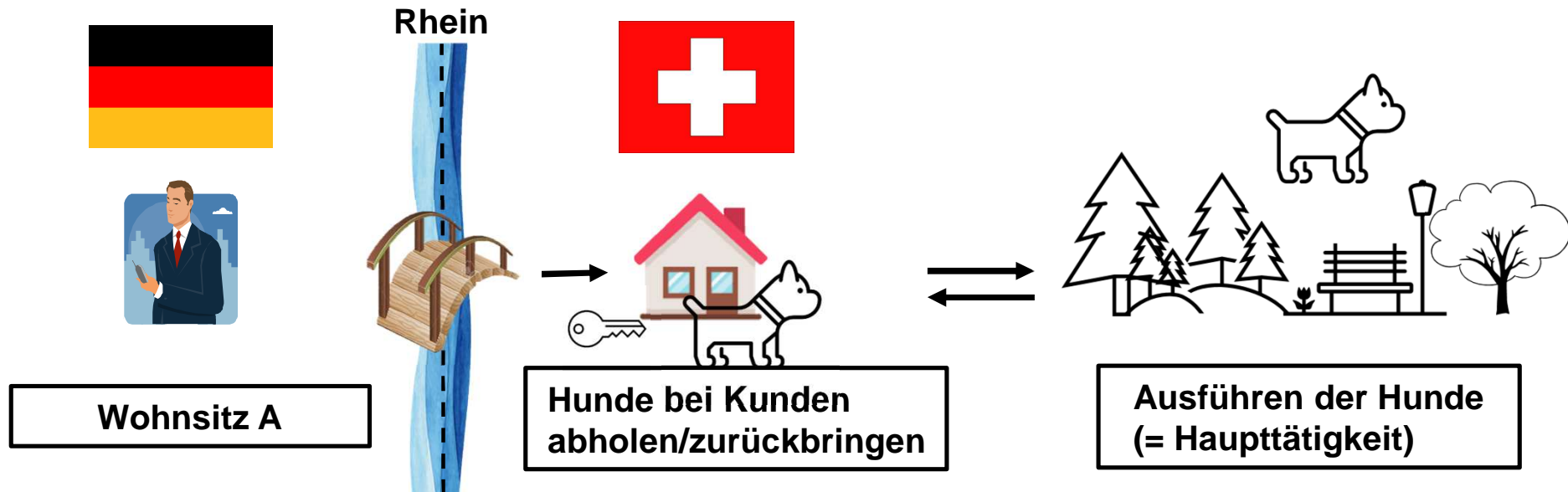
Praxishinweis: Schweizer Recht erlaubt eine **einzelfallspezifischere Betrachtungsweise**.

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. **Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung**
 - **Tätigkeiten in fremden Räumen**
 - Homeofficetätigkeit
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele Tätigkeit in fremden Räumen

Fallbeispiel mit CH-Einzelunternehmen eines in D ansässigen Unternehmers (1/2)

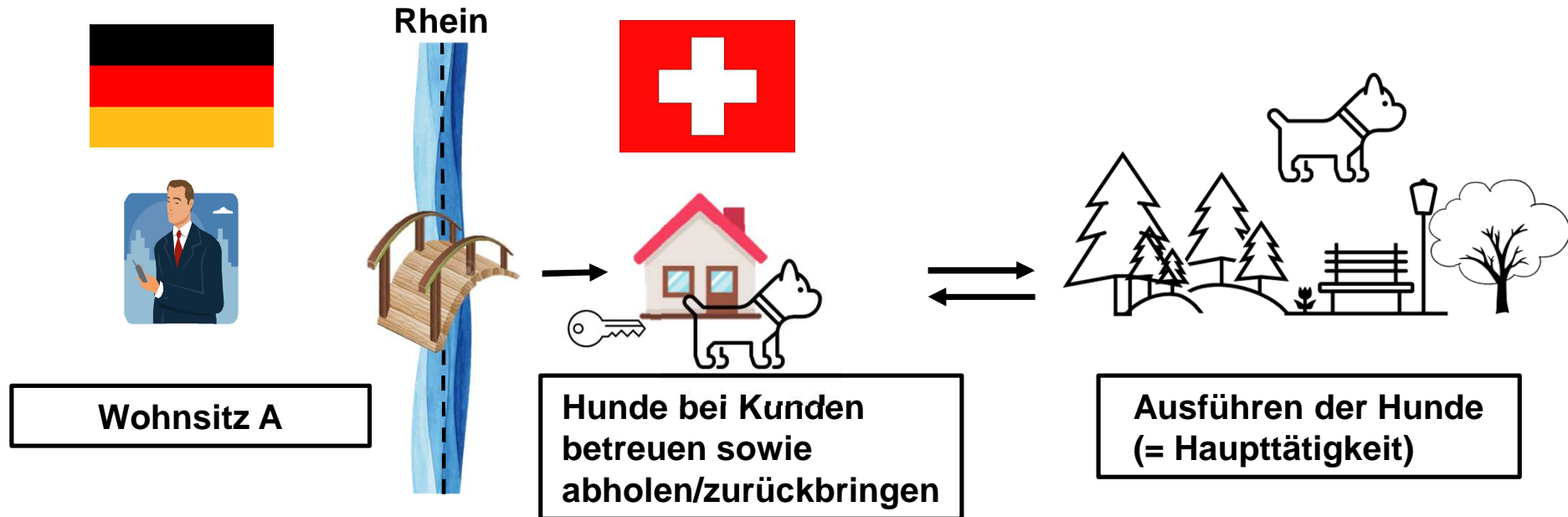


- Unternehmer A mit Wohnsitz in D betreibt CH-Einzelunternehmen mit ausschließlich CH-Kunden
- Domizilierung bei einem CH-Treuhänder mit Raumnutzungsmöglichkeit
- Tätigkeit: Abholen und Zurückbringen der Hunde in Räumlichkeiten der Kunden
- Ausübung Tätigkeit von A weit überwiegend außerhalb der Räumlichkeiten
- A hat Zugang zu den Räumlichkeiten der Kunden, um die Hunde abzuholen
- Ausübung von Verwaltungstätigkeiten durch A am Wohnsitz in D

Frage: Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte?

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele Tätigkeit in fremden Räumen

Fallbeispiel Var. 2 Hundebetreuung auch in der Wohnung und PKW-Stellplatz (2/2)



- Unternehmer A mit Wohnsitz in D betreibt CH-Einzelunternehmen mit ausschließlich CH-Kunden
- Domizilierung bei einem CH-Treuhänder mit Raumnutzungsmöglichkeit
- Tätigkeit: Abholen und Zurückbringen der Hunde in Räumlichkeiten der Kunden sowie *Betreuung der Hunde in den Räumlichkeiten der Kunden.*
- Ausübung Tätigkeit von A überwiegend außerhalb der Räumlichkeiten
- A hat Zugang zu den Räumlichkeiten der Kunden und *kann die Toilette benutzen.*
- Anmietung eines *PKW-Stellplatzes in der Schweiz für das Hundetransportfahrzeug.*
- Ausübung von Verwaltungstätigkeiten durch A am Wohnsitz in D.

Frage: Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte?

III. Betriebsstättenbegründung – Tätigkeit in fremden Räumen

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 zugewiesene 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.

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. **Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung**
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - **Homeofficetätigkeit**
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen

III. Betriebsstättenbegründung – Homeoffice

Feste Geschäftseinrichtung – deutsche Sichtweise

- Nach der **BFH-Rechtsprechung** stellt das **Homeoffice (HO)** grds. **keine BS des AG** dar, da es an einer mindestens allgemeinrechtlichen Absicherung der **Verfügbungsmacht** des AGs fehlt.¹
- Die deutsche **Finanzverwaltung** hat sich dieser Auffassung im Februar 2024 auch offiziell im AEAO zu § 12 Rn. 4 angeschlossen und geht davon aus, dass ein HO grundsätzlich keine BS darstellt.
- Nach **dem OECD-MK** stellt ein HO eine BS dar, sofern der Arbeitgeber den Arbeitnehmer vertraglich anweist, **regelmäßig oder durchgehend das HO zur Ausübung der Haupttätigkeit** des UN zu nutzen oder aber dem Arbeitnehmer kein Büro zur Verfügung gestellt wird.
 - **OECD überarbeitet aktuell den OECD-MK zu HO**

HO-Tätigkeiten führen nach deutscher FV-Auffassung auch in folgenden Fällen nicht zu BS:

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

Praxishinweis: Eine HO-Tätigkeit wird **in D** bei Arbeitnehmenden mangels Verfügungsmacht des UN **von der Finanzverwaltung zwar nicht als BS angesehen**. Allerdings besteht aufgrund der weiten Auslegung des OECD-MK u.a. in **Österreich** und **Dänemark** das Risiko, dass die deutsche Finanzverwaltung sich nach der für 2026 geplanten Änderung des OECD-MK der weiten Auslegung anschließen wird.²

1) Rasch/Rosenberger/Brülisauer, in: IStR 2021, Beihefter zu Heft 10, v. 20.5.21, S.4 sowie Scheinbacher/Gradl, IStR 2024, 557.

2) Gerner IStR 2024, 564, 567, Klump ua PISStB 2024, Sonderausgabe «Arbeitnehmer im ausländischen HO», 7ff. sowie Kudert ua, PISStB 2025, 14.

Homeoffice aus Schweizer Sicht (1/2)

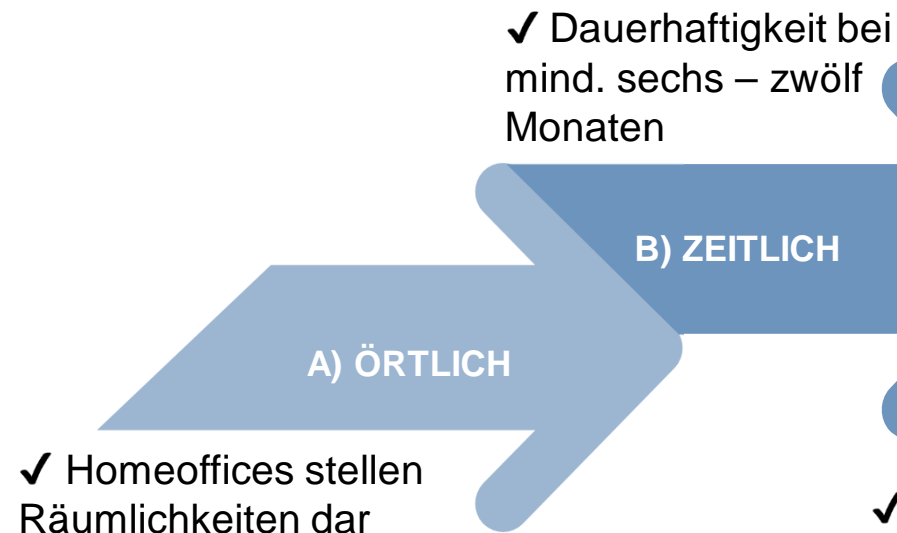
- Feste GE:
 - Örtlich: Da HO-Räumlichkeiten darstellen, ist die **örtliche Komponente stets erfüllt**.
 - Zeitlich: Es besteht **kein fixes Kriterium**. Als Schwelle dürften Tätigkeiten von mind. **6 bis 12 Monaten** massgebend sein. Zudem müssen die Räumlichkeiten **dem UN dauernd zu Verfügung stehen**.
- **Verfügungsmacht** im Besonderen – HO auf Anordnung oder Wunsch:
 - Erhält der Arbeitnehmer **keinen Arbeitsplatz**, obwohl dieser einen solchen **benötigt**, geht das UN davon aus, dass der Arbeitnehmer im HO arbeitet (**faktische Verfügungsmacht**): Das HO 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 HO und Arbeitsplatz: Faktisch besteht Verpflichtung zur Nutzung des HO, BS also mindestens denkbar.
 - Die Tatsache, dass kein Entgelt für das HO bezahlt wird, **schliesst BS nicht per se aus**.
- Ausübung einer **Geschäftstätigkeit**:
 - Massgebend ist, was vom statutarischen Zweck gedeckt und wesentlich ist.

Homeoffice aus Schweizer Sicht – Analyse Steuerkonferenz (2/2)

- Im April 2022 hat die interkantonale Steuerkonferenz eine **Analyse** zur interkantonalen HO-Handhabung veröffentlicht:
 - Gemäss (für die Steuerverwaltungen **nicht bindende**) **Analyse fehlt es typischerweise** bei HO-Situationen **an der Verfügungsmacht des UN**. Dies **selbst dann, wenn** für die Nutzung des HO-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**.
- Zusammenfassend würde dies bedeuten, dass interkantonale HO-BS kaum je von einer HO-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 Personenunternehmen und Einzelfirmen gelten separate Regeln.

Homeoffice in der Schweiz

1. FESTE GESCHÄFTSEINRICHTUNG



2. GESCHÄFTSTÄTIGKEIT DES UNTERNEHMENS

✓ Wesentlicher und massgeblicher Beitrag zur unternehmerischen Leistung

✓ Homeoffice auf Anordnung bzw. Duldung von Homeoffice durch AG

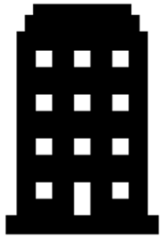
✓ Nichtzurverfügungstellung von Büroräumlichkeiten durch AG

Empfehlung: Im Zweifelsfall – bei verantwortungsvollen Positionen – einholen eines Steuervorabbescheids (**Ruling**).



Betriebsstätte im Home Office und Betriebsstättengewinnermittlung

DE



Arbeitgeberin

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

CH

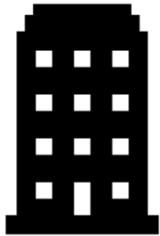


Homeoffice



Betriebsstätte im Home Office und Betriebsstättengewinnermittlung

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

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. **Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung**
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - Homeofficetätigkeit
 - **Geschäftsleitungs-Betriebsstätte**
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen

III. Betriebsstättenbegründung – Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

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 UN-Tätigkeit 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 GL-BS nach deutscher Verwaltungsauffassung nur begründet, sofern die „Leitungsfunktion eine Verfügungsmacht vermittelt.“ Dies dürfte aber nur selten der Fall sein, zB wenn Kunden im HO empfangen werden. Zudem dürfte es auch hier an der Verfügungsmacht des Arbeitgebers mangeln. Dessen ungeachtet ist insb. bei Ges-GF eine Klärung mit dem für das HO zuständigen Finanzamt empfehlenswert.¹

Praxishinweis: Sofern der **einzigste 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) Vgl. zur Begründung von HO-BS durch Ges-GF Töben/Schrepp, DStR 2024, 592, 594 sowie van der Ham, Besteuerung von Betriebsstätten, 147.

III. Betriebsstättenbegründung – Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

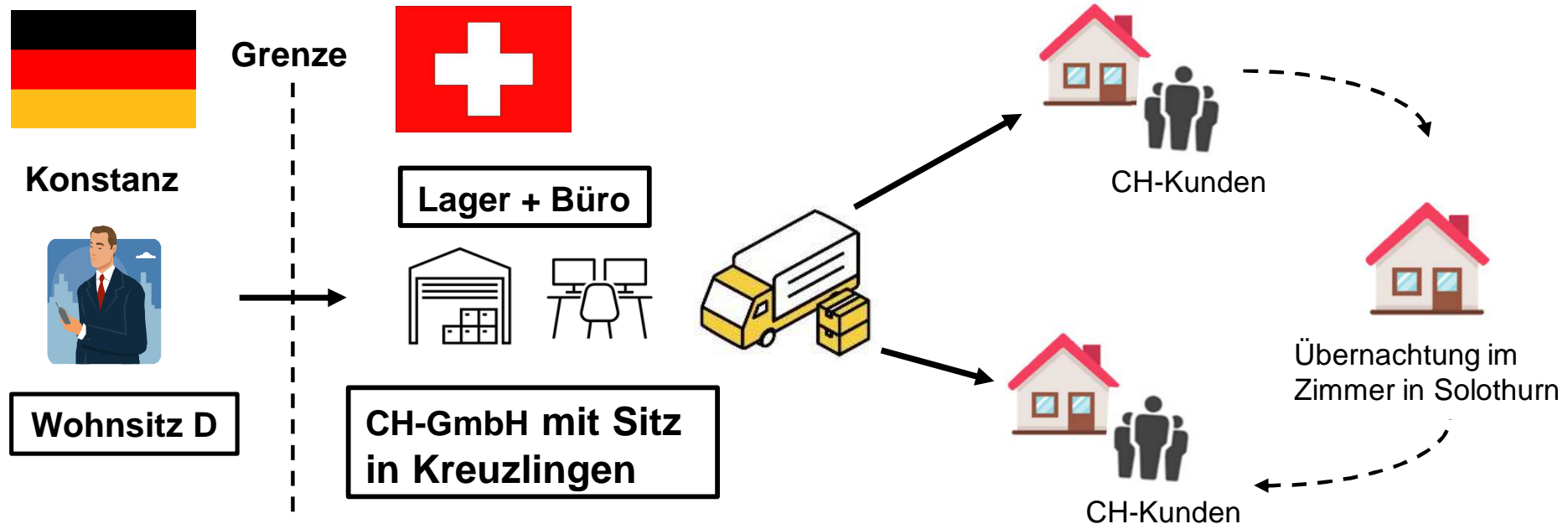
Feste GE in Form eines Orts der Leitung aus Schweizer Sicht

- Die CH kennt keinen Automatismus einer BS im Zusammenhang mit GL-Mitgliedern.
- 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 HO des GL 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 GF (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 trotzdem erheblich zu.

Praxishinweis: In CH führt die **GL nicht automatisch zur BS** (und keine Unterscheidung zwischen **GF** und **Gesellschafter-GF**), aber das Risiko steigt erheblich, wenn **relevante Tätigkeit im HO tatsächlich** ausgeübt wird.

III. Betriebsstättenbegründung – Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

Fallbeispiel mit CH-GmbH eines in D ansässigen Unternehmers aus aktueller BP

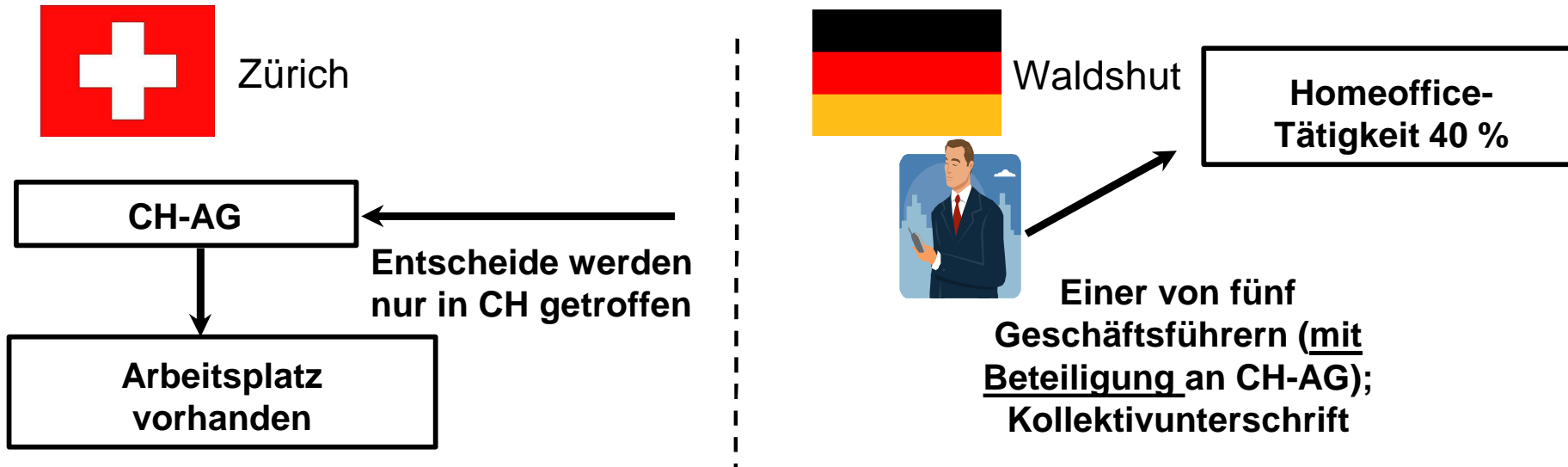


- D mit Wohnsitz in Konstanz gründet in Kreuzlingen die **CH-GmbH als Handelsgesellschaft** für Haushaltsgeräte
- Import von Haushaltsgeräten aus D in das **Lager in Kreuzlingen** und Auslieferung an CH-Kunden durch D selbst
- Anmietung eines **Büros in der Nähe des Lagers** für Verwaltung und Kundentermine von einem Bekannten zu einer sehr niedrigen Miete. Zusätzlich **Anmietung Zimmer zur Übernachtung** bei Auslieferungsfahrten in **Solothurn**.
- **Erledigung der Tagesgeschäfte überwiegend während der Fahrtätigkeit** sowie teilweise bei den Kunden oder im Lager
- Deutsche **Betriebsprüfung** erkennt die Büros u.a. wegen zu geringer Miete und fehlender Anwesenheitsnachweise nicht als BS an und **unterstellt tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung am Wohnsitz des D in Konstanz**
- Folge: **vollumfängliche Besteuerung des Gewinns in Deutschland**

Lösung: Nachweis von Verkaufstätigkeiten im Lager sowie Nachweise der Nutzung des Büros/Zimmers durch die Vermieter und Verweis auf aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Taxifall.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

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



Vorliegend spricht gegen Betriebsstätte in D: Entscheide in CH, Kollektivunterschrift, Tätigkeit außerhalb Homeoffice und in eigenem Büro in CH, in Homeoffice primär Administrationstätigkeit. Keine Verfügungsmacht der CH-AG über Homeoffice in D muss auch für GF mit Beteiligung an CH-AG gelten.¹ 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 Finanzamt mit der potentiellen Anzeigepflicht für Betriebsstätten nach § 138 (1) AO zu begründen.

1) vgl. hierzu Töben/Schrepp DStR 2024, 592, 594.

III. Betriebsstättenbegründung – Geschäftsleitung – Situation Geschäftsführer

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, GF 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 (= CH) besteuert. Es erfolgt eine Fiktion des Arbeitsortes – **unabhängig vom Ort der tatsächlichen Arbeitsleistung**.

Praxishinweise:

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

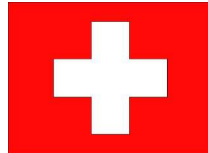
Die Regelung gilt auch umgekehrt: Wenn CH-Geschäftsführer eines D Unternehmens teilweise in D arbeitet, ist **gesamtes Gehalt** in D steuerbar – Alternative Auftragsverhältnis? Wohl eher schwierig.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

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



Freiburg



Luzern

Physiotherapeuten e.V.

Vertraglicher Arbeitsort:
Stuttgart
Mind. 3 Tage/Woche
anwesend auch für
Vorstandssitzungen,
vor Ort sind weitere
Mitarbeitende



2 Vereinsvorstände
von 4

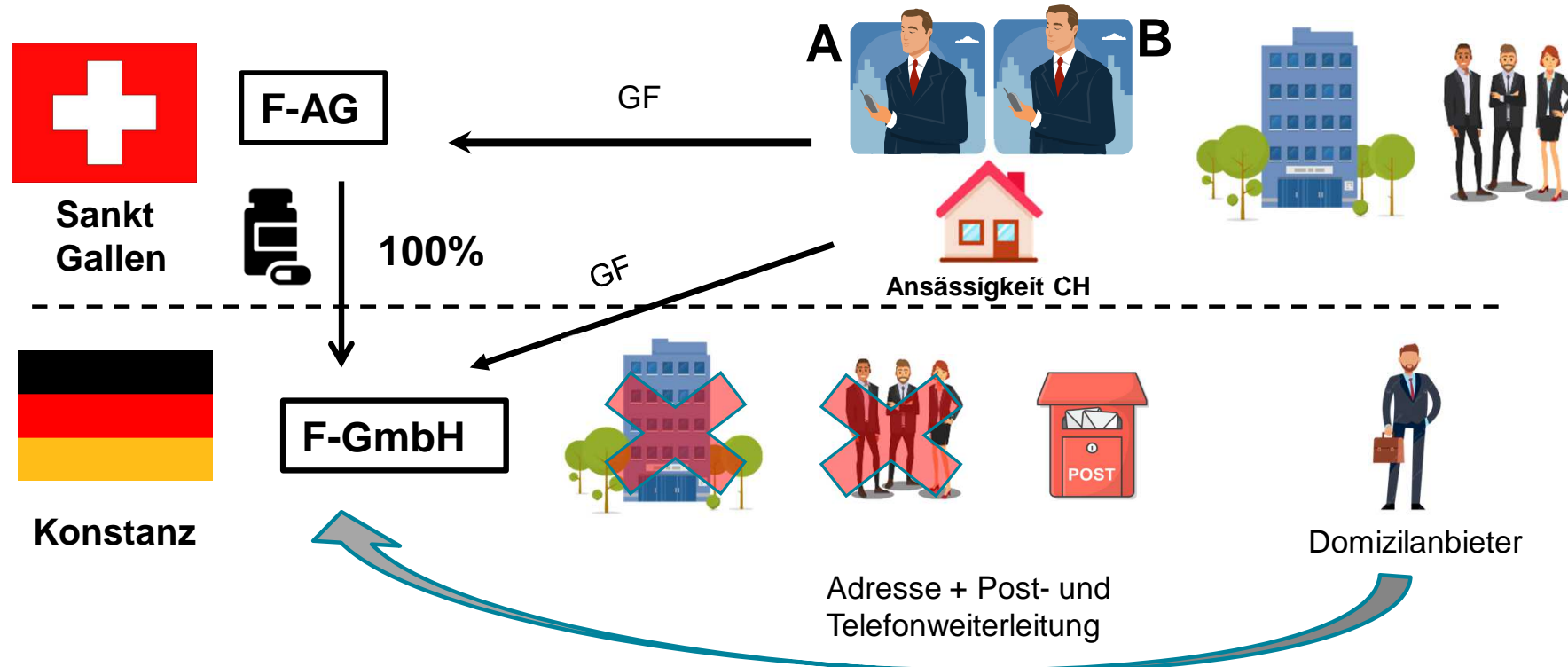
Je Homeoffice 1-2 Tage/Woche in CH für
administrative Tätigkeiten, keine
Vorstandsentscheide

Üben die in CH ansässigen Vorstandsmitglieder ihre wesentliche Tätigkeit überwiegend in D aus und erfolgen im HO einzig **untergeordnete Tätigkeiten**, ohne dass Vorstandsentscheide getroffen werden, fehlt es wohl am **quantitativen und qualitativen** Element. Die Eigenschaft als Vorstand ändert daran nichts. Nicht als untergeordnet gilt beispielsweise die Personalplanung.

➔ Die HO-Tätigkeiten der Vorstände führt wohl **nicht** zu einer BS-Begründung in CH; Beurteilung ist von konkretem Sachverhalt abhängig, es empfiehlt sich unbedingt die **Einholung eines Rulings**. Kantonale Praxen sind unterschiedlich.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

Deutsche Briefkastengesellschaft mit Geschäftsleitungsort CH (1/2)



- Die **F-GmbH** übt für die in der Pharmabranche tätige F-AG die **Vertriebsfunktion in D/EU** aus und liefert die Produkte der F-AG in eigenem Namen an Kunden auf dem deutschen und EU-Markt
- Die **F-AG** erbringt **Vertriebs- und sonstige Beratungsleistungen an die F-GmbH**
- F-GmbH ist eine **reine Briefkastengesellschaft ohne Räume/Personal mit Domizil bei einem Dienstleister**, der Briefkastenadressen für 50 weitere CH-Tochtervertriebsgesellschaften in D anbietet
- **Geschäftsleitung** der D-Tochtergesellschaft F-GmbH wird **von den in CH wohnhaften A + B** in Personalunion von CH aus **ausgeübt**; A + B sind nur sporadisch in D für einzelne Besprechungen mit dem Steuerberater
- Hintergrund: F-AG benötigt **EU-Präsenz für ihr Geschäftsmodell**

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

Deutsche Briefkastengesellschaft mit Geschäftsleitungsort CH (2/2)

Häufige Besteuerungspraxis



- **Veranlagung in D zur KSt und GewSt** mit ca. 30 % Ertragsteuerbelastung
- Häufig **keine Ertragsbesteuerung der F-GmbH in CH**
- **Umsatzsteuerliche Registrierung beim Finanzamt Konstanz** aufgrund der Erbringung von Umsätzen in D
- USt-Abführung und Vorsteuerabzug in D
- RE für DL an F-GmbH durch D-UN werden mit deutscher USt gestellt mit Vorsteuerabzug in D

Rechtslage nach DBA/USt-Recht



- Mangels DBA-BS **hat D kein Besteuerungsrecht für Gewinne** der F-GmbH
=> Ausschliessliche CH-Ertragsbesteuerung
- **KSt-Veranlagung in D** aufgrund unbeschränkter KSt-Steuerpflicht wg. Sitz in D mit DBA-Freistellung des Gewinns
- **RE-Stellung** von D-UN für DL an F-GmbH nach dem Empfängerortprinzip des § 3 (2) UStG ohne deutsche USt und ohne Vorsteuerabzug

Praxishinweis: In der Praxis häufen sich die Fälle von deutschen Briefkasten-Tochtergesellschaften von CH-UN mit dem Ziel der Anwendung von EU-Recht für das Geschäftsmodell. In diesen Fällen sollte frühzeitig die Besteuerungssituation in D und CH mit den zuständigen Finanzbehörden geklärt werden.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

Deutsche Briefkastengesellschaft mit Geschäftsleitungsort CH – CH Sicht

- Sofern CH von Situation Kenntnis hat, wird sie eine Besteuerung vornehmen basierend auf Art. 50 DBG und analogen kantonalen Regeln:
 - Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie entweder ihren Sitz **oder ihre tatsächliche Verwaltung** in der Schweiz haben.
- Mehrwertsteuerliche Situation in der Schweiz ist zusätzlich zu prüfen v.a. betreffend Beratungsleistungen. Art. 10 MWStG lautet:
 - Steuerpflichtig ist, wer unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht ein Unternehmen betreibt und mit diesem Unternehmen Leistungen im Inland erbringt oder Sitz, Wohnsitz oder eine Betriebsstätte im Inland hat.
- Das Briefkastendomizil wird in solchen Fällen in der Regel auch nicht als Betriebsstätte behandelt.

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. **Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung**
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - Homeofficetätigkeit
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - **Vertreter-Betriebsstätte**
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen

III. Betriebsstättenbegründung – Vertreterbetriebsstätte

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 in Deutschland 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.

III. Betriebsstättenbegründung – Vertreterbetriebsstätte

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,
 - Der Vertreter tritt im Geschäftsverkehr generell so auf, dass die Geschäftspartner davon ausgehen, dass er das **Unternehmen wirtschaftlich bindet**, auch wenn die formale Unterschrift durch das ausländische Stammhaus erfolgt.

Praxishinweis: Durch den **Vorbehalt der Verhandlung wesentlicher Vertragsbestandteile** durch das **Stammhaus** kann die Annahme einer faktischen Abschlussvollmacht des Vertriebsmitarbeiters und damit auch eine Vertreterbetriebsstätte vermieden werden.



III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Vertreter-BS

Vertriebsmitarbeiter mit faktischer Abschlussvollmacht



Ermittlung der Einkünfte der Vertreterbetriebsstätte (VBS) nach der sog. „Nullsummentheorie“

- Aus D-Sicht sind der VBS diejenigen Erträge zuzuordnen, die ihrem Funktions- und Risikoprofil entsprechen
 - Umsatz VBS: Nach Verrechnungspreisaspekten Zuordnung nur einer fremdüblichen Vermittlungsprovision und nicht die aus den vermittelten Lieferungen realisierten Umsätze
 - Als Aufwand können die Personalkosten der Mitarbeiter zzgl. Gemeinkosten berücksichtigt werden (oder bei Begründung einer VBS durch Handelsvertreter deren Vermittlungsprovision)
- ➔ **Gewinn der VBS** nur in Höhe der **Differenz zwischen der fremdüblichen Provision und den damit verbundenen Aufwendungen** (im Wesentlichen die Personalkosten des Vertreters)

Wichtiger Hinweis: Mangels Ausübung eines Gewerbes unterliegt der Gewinn der VBS nur der Körperschaftsteuer und nicht der Gewerbesteuer.

III. Betriebsstättenbegründung – Vertreterbetriebsstätte

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 **GewSt**.

III. Betriebsstättenbegründung – Vertreterbetriebsstätte

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.

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. **Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung**
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - Homeofficetätigkeit
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - **Server- und Lagerbetriebsstätte**
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen



Server-Betriebsstätte

Artikel 5 OECD-Musterabkommen von 2014 (Betriebsstätte):

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «Betriebsstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

...

4. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:
 - a) Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
 - b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
 - c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
 - d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
 - e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
 - f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zum Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a–e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.



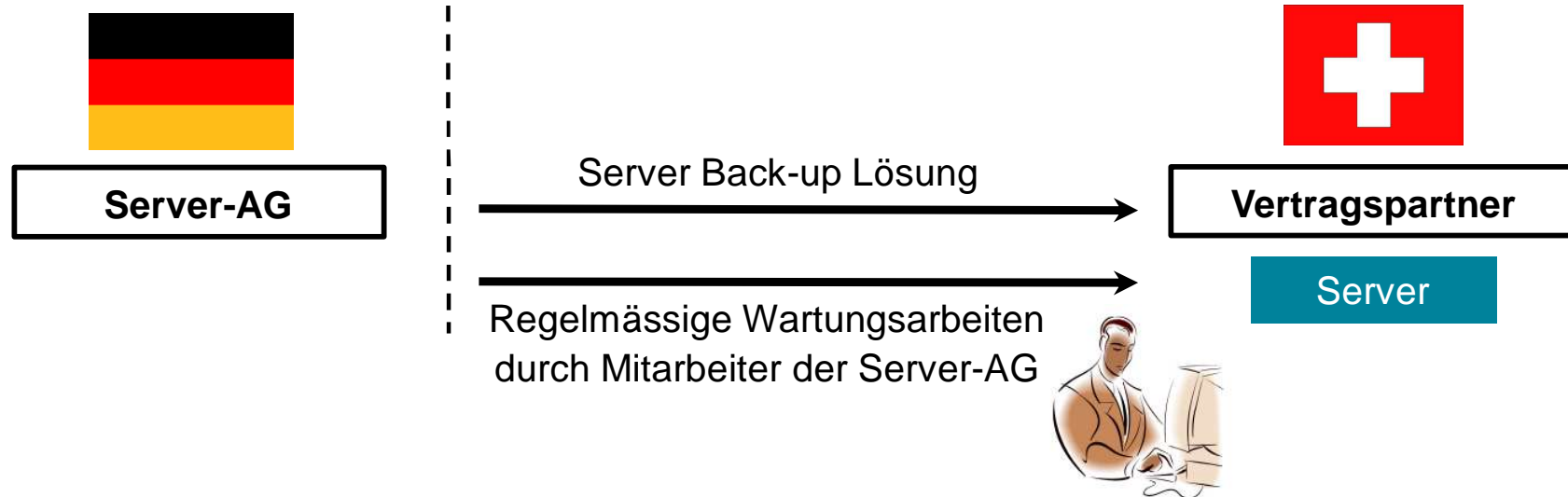
Server-Betriebsstätte

Kommentar zu Artikel 5 OECD-Musterabkommen (Betriebsstätte) wirft Fragen auf:

- Geschäftstätigkeit ohne Personal und Gewinnzurechnung?
- Ausnahmenkatalog von Absatz 4?
- Effektive Praxis?

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Server VISCHER

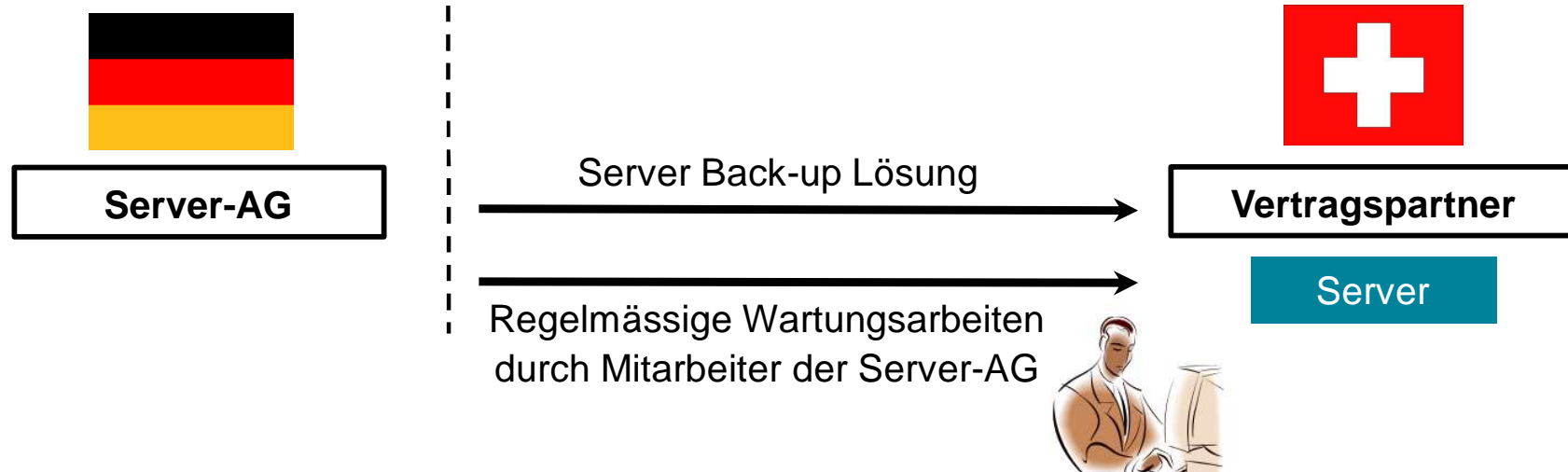
Server-Betriebsstätte (1/2)



- 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.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Server VISCHER

Server-Betriebsstätte (2/2)

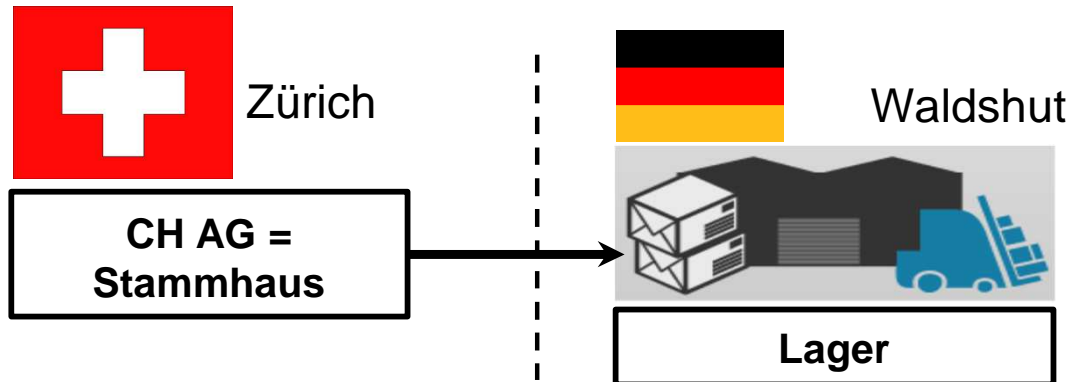


- Grds. keine physische Verfügungsmacht über den Server. Die bloss (vertragliche) Pflicht des Vertragspartners den Server in für Dritte nicht zugängliche Räumlichkeiten zu stellen, begründet für die Server-AG keinen Zugriff.
- Betreffend Wartungsarbeiten ist auf den «Anstreicher-Fall» zu verweisen. Vorliegend 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.

Alternative: Wie wäre es, wenn Server nicht beim Kunden sondern in durch Server-AG gemieteten Räumen steht und Kapazitäten für mehrere Schweizer Kunden bereitstellt?

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Lager

Lagerbetriebsstätte: 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:

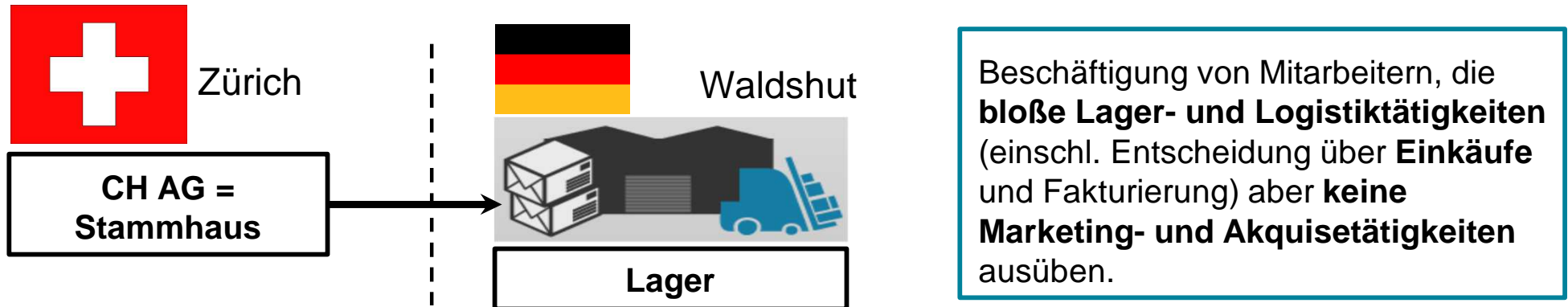
- **Kunden- und Verkaufsberatung** oder **Abschluss von Verträgen** in Lagereinrichtung
- Regelmäßiger **Lager- oder Ersatzteilverkauf**
- Ausführung von **Reparaturen** durch die Mitarbeiter der Lagereinrichtung

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.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Lager

Lagerbetriebsstätte: umsatzsteuerliche Folgen (2/2)

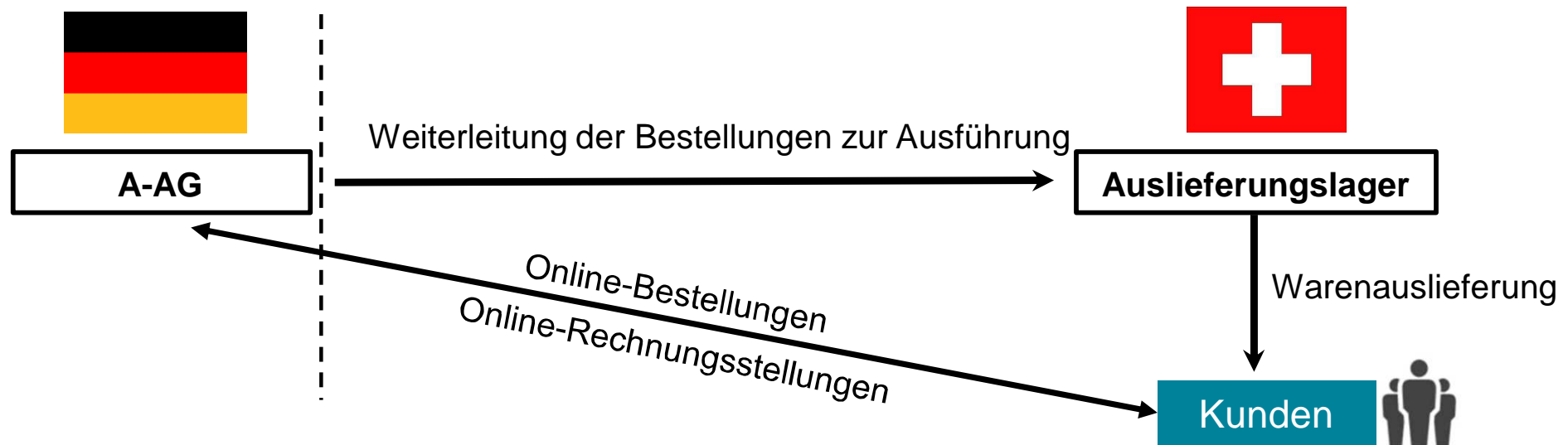


- Aufgrund der Beschäftigung von eigenen Mitarbeitern und der dauerhaften Lagertätigkeit sind die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche BS in Form eines **Mindestbestand** an Personal- und Sachmitteln und einer **hinreichenden Beständigkeit** erfüllt.
- Aufgrund der **eigenständigen Abwicklung des 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 BS** mit dem für CH-Unternehmen in D zuständigen **Finanzamt Konstanz** erfolgen.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Lager

Lager-BS: 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 CH 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 allenfalls über qualitatives Merkmal.
- Negativkatalog betreffend MWST, welcher Auslieferungslager enthält (Art. 5 Abs. 3 lit. a MWSTV).

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. **Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung**
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - Homeofficetätigkeit
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - **Bau- und Montagebetriebsstätte**
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen



Baustellenbetriebsstätte

Artikel 5 OECD-Musterabkommen (Betriebsstätte):

1. Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «Betriebsstätte» eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

...

3. Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

...



Baustellenbetriebsstätte

Kommentar zu Artikel 5 OECD-Musterabkommen (Betriebsstätte) klärt diverse Anwendungsfragen:

- Feste Einrichtung ist vorhanden bzw. Verhältnis der Absätze 3 und 1?
- Definition der Bauausführung oder Montage?
- Dauer eines Projektes? Bei Generalunternehmer?

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.

III. Betriebsstättenbegründung – Bau- und Montagebetriebsstätte

Grundsätze – Fristberechnung deutsche Sichtweise

- Bezieht sich auf zeitlich befristetes Projekt im Ausland.
- **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

Hinweis: Mehrere Bauausführungen / Montagen können für die Fristberechnung zusammengerechnet werden, wenn diese sachlich zusammengehören (**zeitlicher, wirtschaftlicher und geografischer Zusammenhang**). Werden beispielsweise zeitgleich zwei Bauprojekte mit dem gleichen Auftraggeber mit einer dreimonatigen Unterbrechung abgeschlossen, besteht ein hohes Risiko der Zusammenrechnung der Aufträge.

III. Betriebsstättenbegründung – Bau- und Montagebetriebsstätte

Aus Schweizer Sicht

Frist von zwölf Monaten

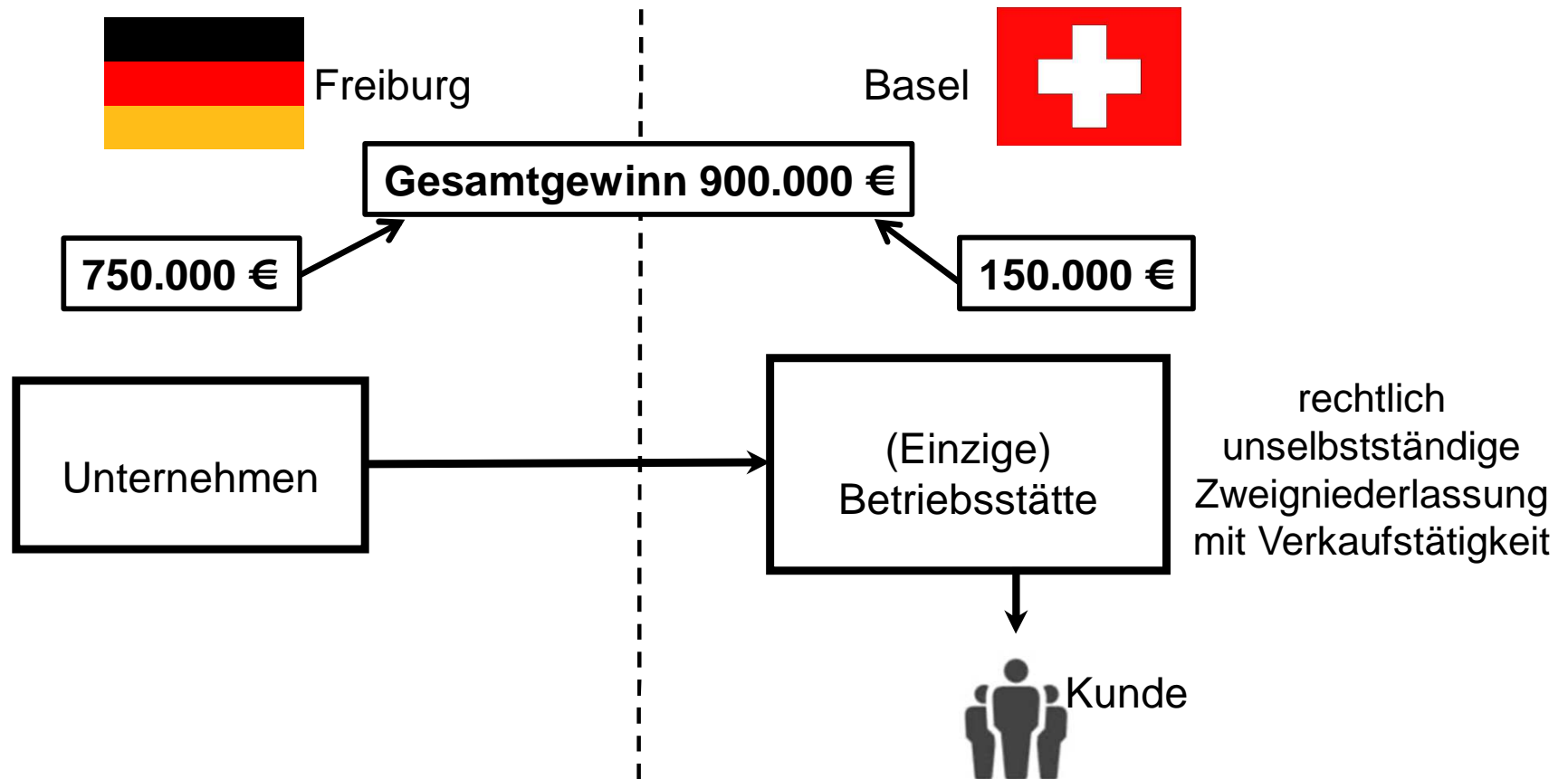
- Massgebend ist **faktische Dauer**. Sobald Frist erreicht ist, besteht die BS **ab Aufnahme** der Bau- oder Montagetätigkeit bzw. der **entsprechenden vorbereitenden Handlungen**.
 - **Vorbereitende Handlungen müssen unmittelbar** der Bau- und Montagetätigkeit **dienen, damit sie** für die Fristberechnung **mitberücksichtigt werden**. Vorgehende 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.

Gliederung

- I. Überblick
- II. Betriebsstättenbegründung
 - Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH
- III. Fallbeispiele zur Betriebsstättenbegründung
 - Tätigkeiten in fremden Räumen
 - Homeofficetätigkeit
 - Geschäftsleitungs-Betriebsstätte
 - Vertreter-Betriebsstätte
 - Server- und Lagerbetriebsstätte
 - Bau- und Montagebetriebsstätte
- IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen**

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Betriebsstätte: Beispiel Vertriebs-Zweigniederlassung Schweiz




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

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Grundsätze der AOA-Umsetzung in D (seit 2013)

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

- Bestimmung der ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** der BS in Abhängigkeit von dem in der BS eingesetzten Personal (**maßgebliche „Personalfunktion“**) – kann aus deutscher Sicht zu Streitfällen bei personallosen BS wie Pipelines oder Windräder führen.
- Fiktion des/der **eigenständigen Besitzes/Nutzung von Wirtschaftsgütern durch die BS**. Damit verbundene Zuordnungsfragen sind in der Betriebsstättengewinnaufteilungs-VO (BsGaV) und den Verwaltungsgrundsätzen (VWG BsGa) geregelt, insb. was die **Zuordnung von immateriellen WG** oder Forderungen/Verbindlichkeiten anbelangt (nach Gebrauch/Schaffung/wirtschaftlichem Zshg.).
 grundsätzlich Erstellung einer **Betriebsstättenbilanz** erforderlich!
- Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** auf die identifizierten (fiktiven) Geschäftsvorfälle mit der Folge der Gewinnrealisierung auch bei Innentransaktionen (= **Dealings**) zwischen Stammhaus und BS bzw. zwischen mehreren BS.
- Anwendung von **Verrechnungspreisgrundsätzen** für die Bestimmung des Gewinns aus „Dealings“.
- Aktuell wird **AOA-Umsetzung in § 1(5) AStG** von Gerichten **in Frage gestellt**, weil es sich um eine Einkunftekorrekturnorm und nicht um eine eigenständige Regelung zur BS-Gewinnermittlung handelt.¹

Hinweis: Die komplexen AOA-Regelungen führen zu einer **Abnahme der Attraktivität** der früheren praktikablen und **einfachen Betriebsstättenbesteuerung** (insb. in Bezug auf die indirekte Methode) und einer **faktischen Gleichstellung mit Tochtergesellschaften**



Betriebsstättengewinnermittlung - Schweiz

- Nationales Recht: Bundesgerichtliche Rechtsprechung über interkantonale Gewinnausscheidung (Art. 52 Abs. 3 DBG):
 - Bei Betriebsstätten: Quotenmässige Methode:
 - Direkt gemäss Betriebsstättenbuchhaltung
 - Indirekt gemäss anderen Aufteilungsschlüsseln



Betriebsstättengewinnermittlung - Schweiz

- DBA der Schweiz: Verschiedene Regelungen:
 - **Artikel 7 OECD-Musterabkommen pre 2010:**
z.B. **DBA Schweiz-Deutschland** geltende Fassung:
(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaates seine Tätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so sind in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zuzurechnen, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.



Betriebsstättengewinnermittlung - Schweiz

- **Artikel 7 OECD-Musterabkommen ab 2010 («authorised OECD approach» bzw. «AOA»):**

z.B. **DBA Schweiz-Deutschland** i.d.F. des Änderungsprotokolls vom 21.8.2023
(noch nicht in Kraft):

(2)... die Gewinne, die die Betriebsstätte, insbesondere in ihren wirtschaftlichen Beziehungen mit anderen Teilen des Unternehmens, voraussichtlich erzielen würde, wenn sie ein selbstständiges und unabhängiges Unternehmen wäre, das die gleichen oder ähnliche Tätigkeiten unter den gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausübt, unter Berücksichtigung der vom Unternehmen durch die Betriebsstätte und durch die anderen Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken.



Betriebsstättengewinnermittlung – Funktionsweise AOA

1. Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte:

- Funktionsanalyse wie bei verbundenen Unternehmen im Sinne von Art. 9 OECD-MA
- Identifikation der wesentlichen Personalfunktionen
- Zuteilung von Vermögenswerten und Risiken entsprechend den Personalfunktionen
- Zuteilung von freiem Vermögen
- Betriebsstätte hat dieselbe Bonität wie Gesamtunternehmen

2. Identifikation von internen Transaktionen zwischen Betriebsstätte und anderen Unternehmensteilen:

- Anerkennung von Transaktionen («dealings»)
- Fremdvergleichskonforme Bepreisung



Betriebsstättengewinnermittlung - Schweiz

- **Vergleich der Methoden:**
 - Quotenmässige Methoden
 - DBA pre OECD-Musterabkommen von 2010
 - OECD-Musterabkommen ab 2010 (AOA)



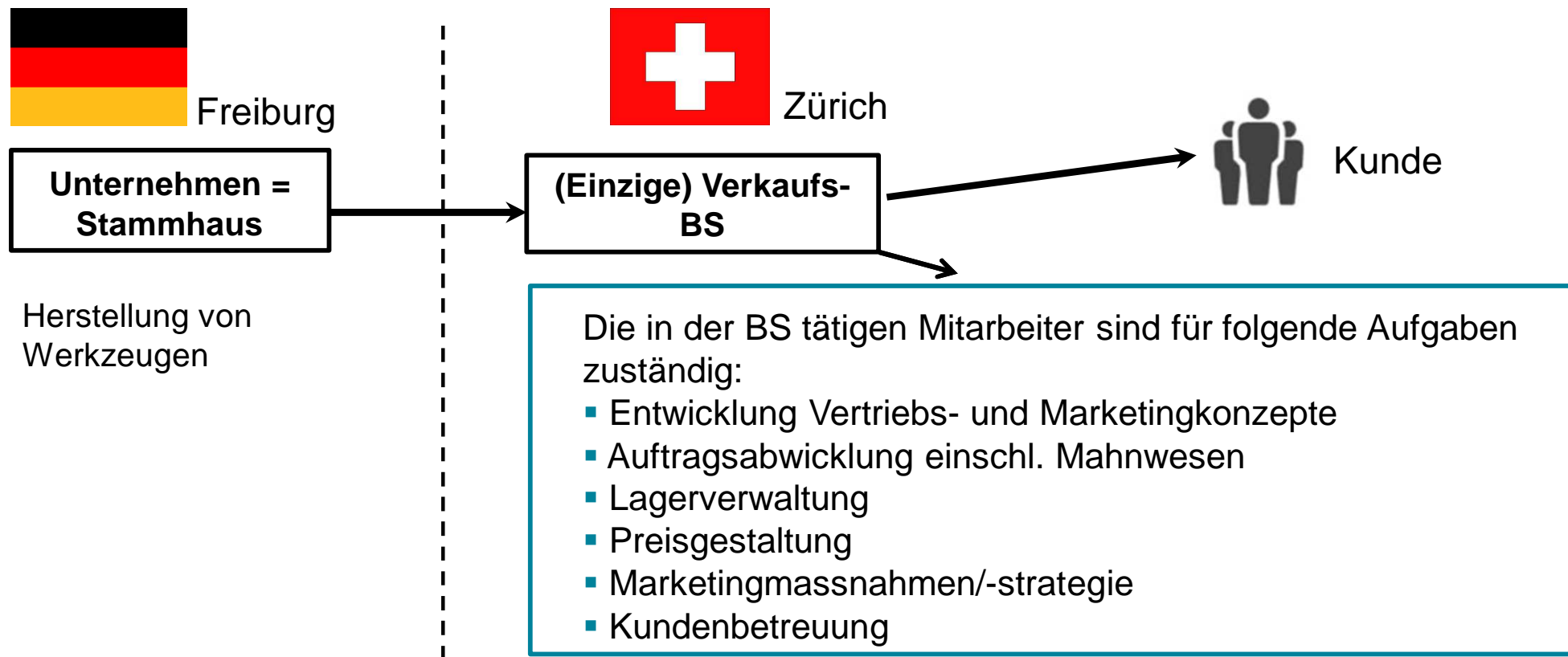
Betriebsstättengewinnermittlung - Schweiz

- **Rechtslage in der Schweiz:**
 - Rechtsprechung zur Anwendung der **quotenmässigen Methoden** unter den DBA ([BGE 146 II 111](#)):
 - Grundsätzlich offen gelassen (E. 3.7)
 - Ausser für Luftfahrtunternehmen abgelehnt und objektmässige Methode angewandt (E. 3.8 f.)
 - Rechtsprechung zur Anwendung des **AOA** auf DBA ohne entsprechende Formulierung:
 - Ausdrückliche Rechtsprechung fehlt
 - Unklar ob hier dynamische oder statische Auslegung von DBA ([BGE 149 II 400](#)), aber Verrechnungspreisrichtlinien der OECD werden dynamisch verwendet (vgl. z.B. BGer vom 3.5.2021, [2C 548/2020](#))
 - Praxis in Verständigungsverfahren

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiel

VISCHER

BS-Gewinnermittlung nach AOA – Beispiel Vertriebsbetriebsstätte FRD

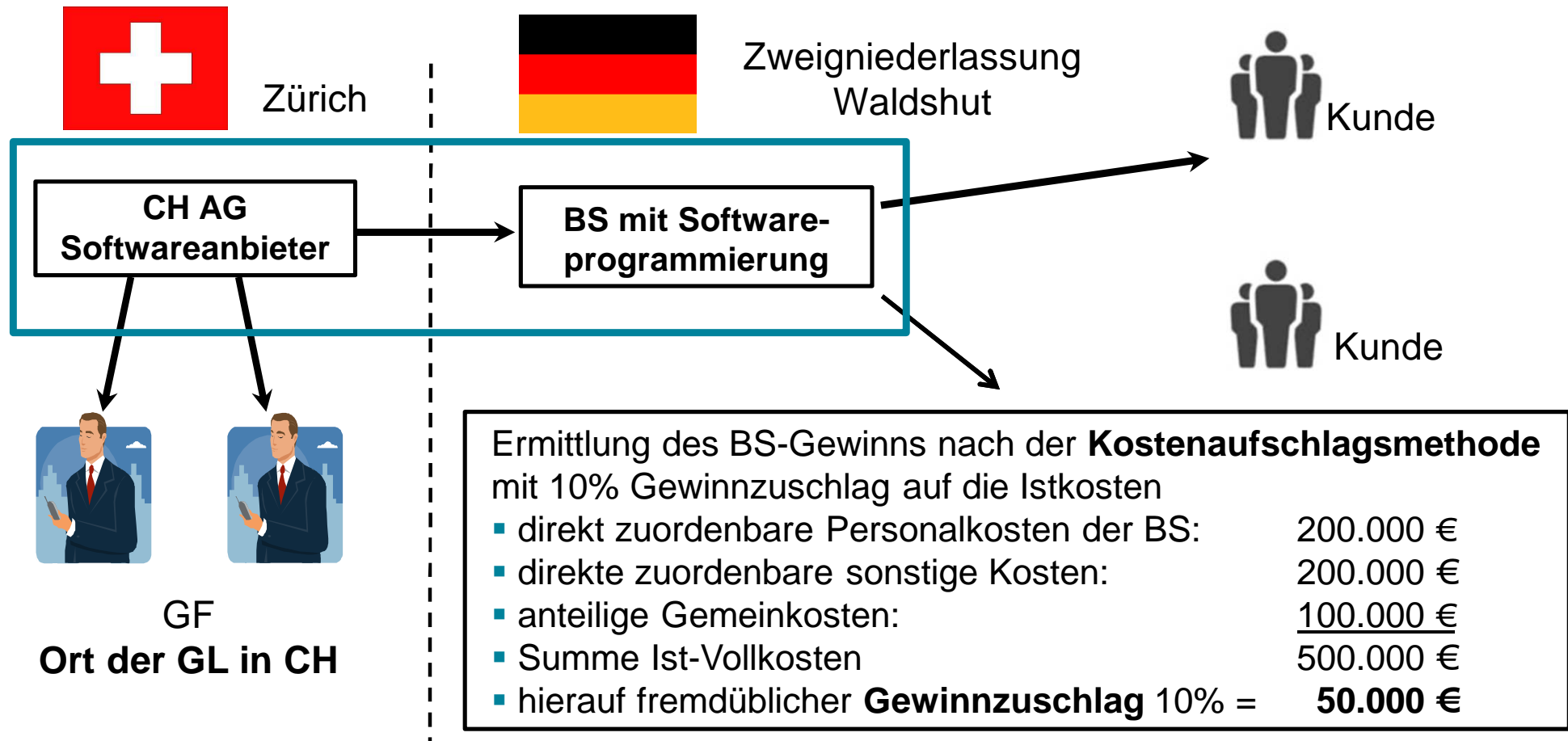


Lösung: Zuordnung der **Funktionen und Risiken** führt dazu, dass BS zwingend als **Eigenhändler** anzusehen ist, der sämtliche Risiken eines **full risk distributors** zuzuordnen sind (insb. Markt-Lagerhaltungs- und Delkredererisiko).

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

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiel

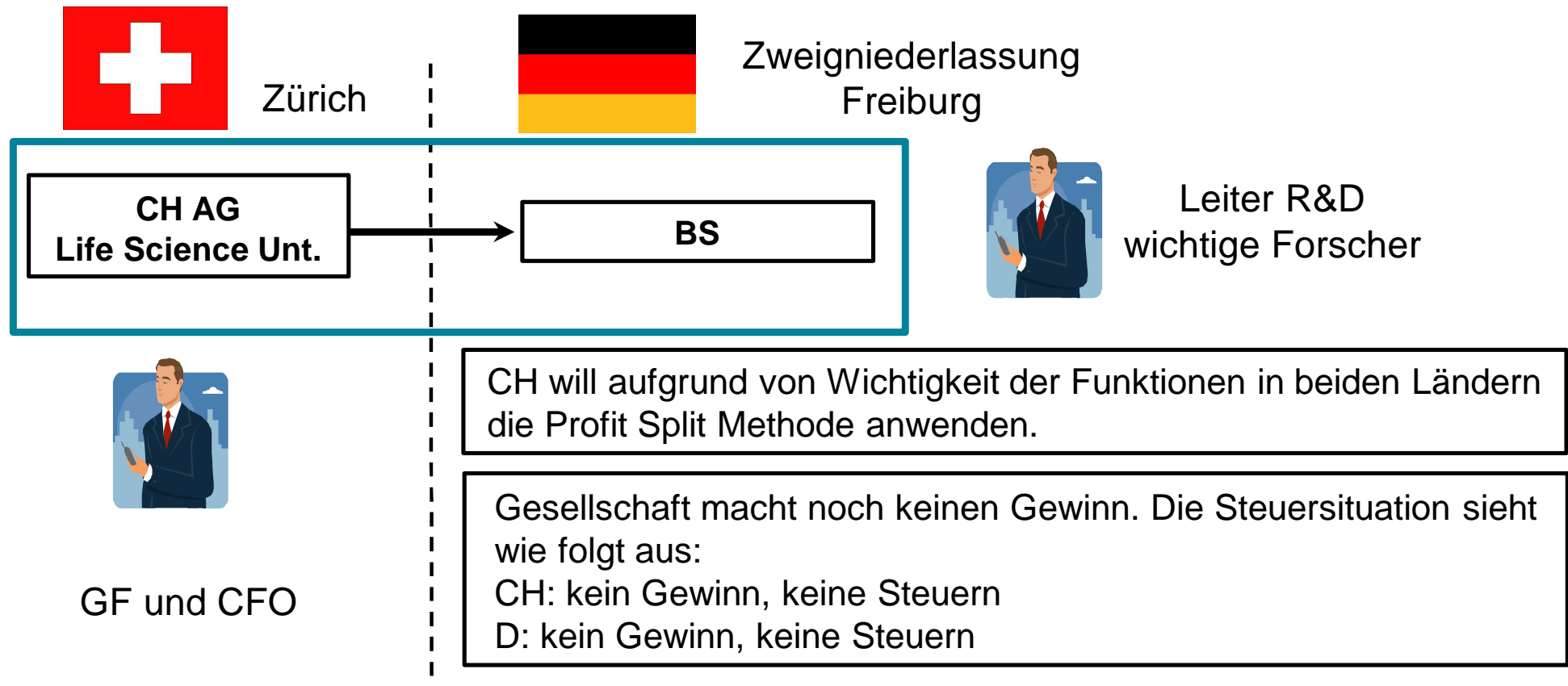
BS-Gewinnermittlung nach AOA – Beispiel Softwareprogrammierungs-BS



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

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiel

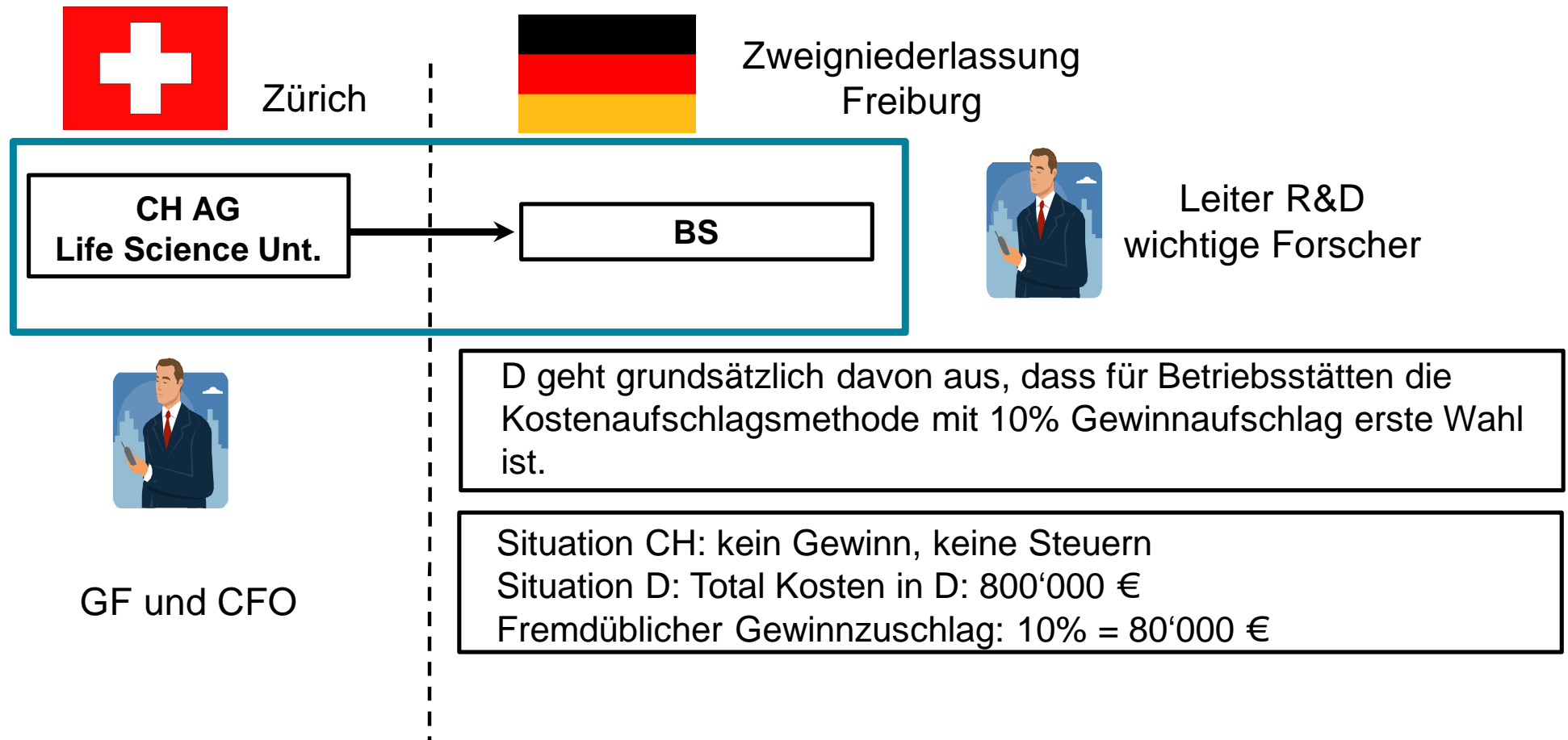
BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split



Bei der Profit Split Methode fallen erst Steuern an, wenn ein Gewinn erzielt wird.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiel

BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split



Bei der Kostenaufschlagsmethode kommt es in einem Land zu Steuern, obwohl insgesamt ein Verlust erzielt wird.



Betriebsstättengewinnermittlung – Server-Betriebsstätte

Gewinnzurechnung gemäss AOA:

- Personalfunktion?



Betriebsstättengewinnermittlung – Baustellenbetriebsstätte

Praxisfragen:

- Praxisgemäss objektbezogene Methode gestützt auf Betriebsstättenbuchhaltung
- Preisvergleichsmethode falls möglich
- Für Routinemontagen Kostenaufschlagsmethode
- «Dealings»:
 - Projektierung, Kalkulation, Offerte?
 - Verhandlungen mit Subunternehmern?
 - Personaldisposition?
 - Planung, Leitung, technische Dienstleistungen?
 - Aufsicht und Instruktion von Subunternehmern?

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AOA	Authorised OECD Approach	HR	Handelsregister
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung	HV	Handelsvertreter
AG	Arbeitgeber	insb.	insbesondere
AN	Arbeitnehmer	insg.	insgesamt
AStG	Außensteuergesetz	ISR	Internationale SteuerRundschau
BGE	Entscheidungen des Bundesgerichts	IStR	Internationales Steuerrecht
BGer	Bundesgericht	KERT	key entrepreneurial risk taking functions
BMF	Bundesministerium der Finanzen	KSt	Körperschaftssteuer
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	mind.	mindestens
BS	Betriebsstätte	MWSTG	Mehrwertsteuergesetz
BS-VerwGr	Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze	MWStSyRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
CFO	Chief Financial Officer	MWSTV	Mehrwertsteuerverordnung
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	OECD-MA	OECD-Musterabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht	OECD-MK	OECD-Musterkommentar
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation	o.g.	Oben genannte
EK	Eigenkapital	PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
FA	Finanzamt	RE	Rechnung
FG	Finanzgericht	RL	Richtlinie
FR	Finanzrundschau	RZ	Randzeichen
FRD	Full Risk Distributor	UN	Unternehmen
FV	Finanzverwaltung	Ust	Umsatzsteuer
GE	Gechäftseinrichtung	VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten Gewinnaufteilung
Ges.	Gesellschaft	VO	Verordnung
GewSt	Gewerbsteuer	VP	Verrechnungspreis
GF	Geschäftsführung	WG	Wirtschaftsgut
GL	Geschäftsleitung	z.B.	zum Beispiel
HO	Home Office	Zshg.	Zusammenhang

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, CH-D Wirtschaft, 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.
- Mitglied des Außenwirtschaftsausschusses der IHK Südlicher Oberrhein

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
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: nadia.tarolli@vischer.com / Telefon: +41 58 211 33 54

VISCHER

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

www.vischer.com

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



Basil Peyer

Kurzlebenslauf:

- Seit 2013:
Policy Advisor
Staatssekretariat für Internationale
Finanzfragen (SIF)
Sektion Bilaterale Steuerfragen und
Doppelbesteuerung
Bundesgasse 3, 3003 Bern
Tel. +41 58 462 71 29
basil.peyer@sif.admin.ch
www.sif.admin.ch
- Zuvor: Rechtsanwalt in Zürich und Luzern



Zusatzinformationen

I. Überblick

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 Abschlussvollmacht³, 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: bei regelmäßiger/dauerhafter Nutzung für die Unternehmens-tätigkeit ohne Büronutzung beim Unternehmen Betriebsstättenbegründung nach OECD-MK möglich; international unterschiedliche Auslegung.

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 – Grundsätze Umsatzsteuerliche Betriebsstätte

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.
- Für ausländische UN besteht nach § 138 Abs. 1/1a UStG eine **Anzeigepflicht für die Eröffnung der BS**, für die eine Frist von einem Monat gilt.
- Sofern **keine umsatzsteuerliche Betriebsstätte** eines CH-UN in D besteht sind Dienstleistungen deutscher UN nach dem Empfängerortprinzip des § 3 Abs. 2 UStG in D nicht steuerbar und somit ohne deutsche USt auszustellen. Sofern gleichwohl deutsche USt fakturiert wird ist hierfür **kein Vorsteuerabzug** möglich.

Praxishinweis:

Die Einstufung einer Einrichtung als umsatzsteuerliche BS spielt eine eher **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 **Dienstleistungen** deutscher UN **für die BS der deutschen Umsatzsteuerpflicht** unterliegen.

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze Mehrwertsteuerliche Betriebsstätte

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 UN betreibt und
 - eine BS im Inland hat (Art. 10 MWSTG).
- Ein UN 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.
- Liegt keine MWST BS vor, so ist auch **keine Mehrwertsteuer geschuldet** auf Leistungen in CH. Wird trotzdem MWST auf Rechnungen ausgewiesen, ist diese abzuliefern. **Ohne BS** kann grundsätzlich auch **kein Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Homeoffice

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice – Haupttätigkeit – D-Sicht

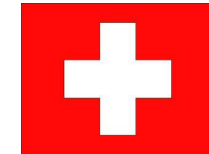


Wohnort



Mitarbeiter CH-AG arbeitet **überwiegend oder vollständig in seiner Privatwohnung in D**. 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 **keine Möglichkeit der Büronutzung** bei der CH-AG



CH-AG

➔ In **Alternative 1** führt Tätigkeit des Mitarbeiters im D-HO aufgrund der möglichen **Büronutzung beim CH-AG** auch nach OECD-MK nicht dazu, dass eine BS der CH-AG in D begründet wird.

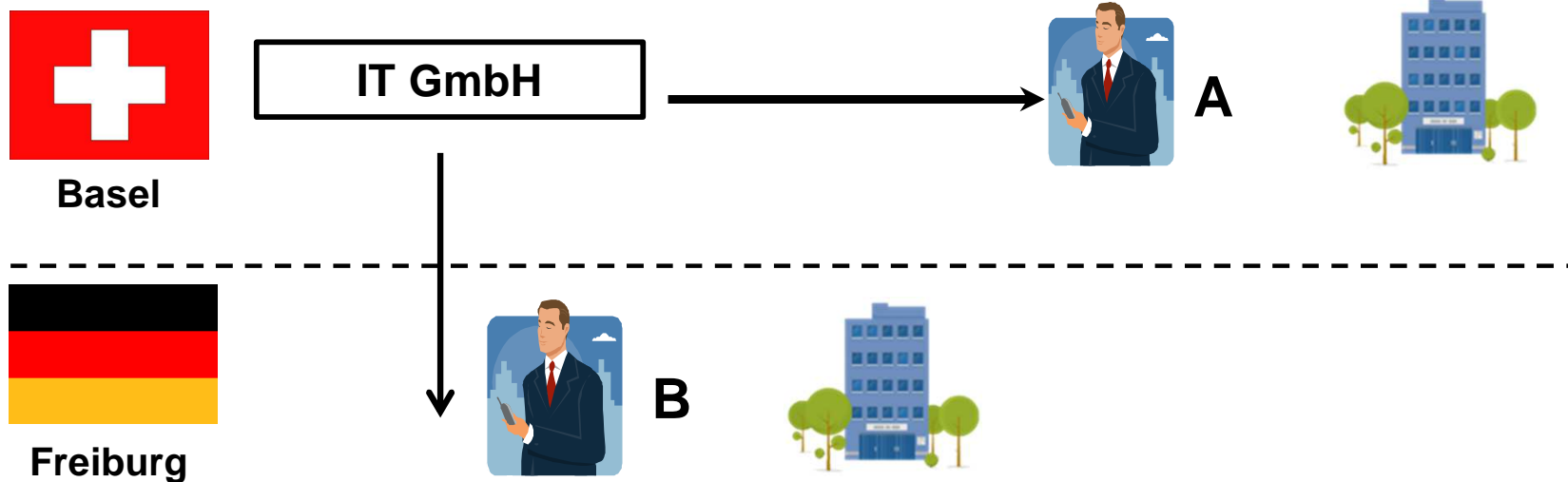
➔ In **Alternative 2** kann die Tätigkeit des Mitarbeiters im D-HO mangels Büronutzungsmöglichkeit beim CH-AG zumindest nach dem OECD-MK dazu führen, dass das HO eine BS der CH-AG in D begründet. Aufgrund der **BFH-Rechtsprechung** zur fehlenden Verfügungsmacht **verneint die deutsche FV** aktuell aber – abgesehen von leitenden Angestellten – 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**.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

VISCHER

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



- Die (CH) IT GmbH unterhält sowohl **in Basel als auch in Freiburg ein gleichwertiges Büro**, von wo aus die UN Tätigkeit auf den beiden wichtigsten Märkten D und CH ausgeübt wird.
- Die beiden GF A und B üben als Einzelvertretungsberechtigte 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 GF **gemeinsam** getroffen.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel Geschäftsleitungs-Betriebsstätte

Geschäftsleitungs – Betriebsstätte – Lösung (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 CH ist für die Gewinnaufteilung **ebenso wenig massgebend** wie der **Standort des für die Skype-Konferenz verwendeten Servers**.
- Da jedes UN 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 **Basel als auch in Freiburg**). Als abkommensrechtliche Ansässigkeit wird in der Literatur der Sitzstaat (= CH) vorgeschlagen.
- Unabhängig von der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ist hier mangels geeigneter Aufteilungsmaßstäbe eine **hälftige Aufteilung des Gesamtgewinns** der IT GmbH nach Köpfen sinnvoll (Profit Split).

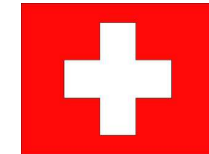
Praxishinweis: eine GL BS in D könnte allenfalls vermieden werden, wenn B nicht in einem Büro der IT GmbH, sondern in seinem HO tätig wird und zusätzlich eine Tätigkeit im UN ausgeübt wird. Dies sollte aber mit dem für das HO zuständige Finanzamt abgestimmt werden.

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel 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 Nachbesserungsarbeiten nach dem Probetrieb 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

III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel 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 CH besteuert werden.

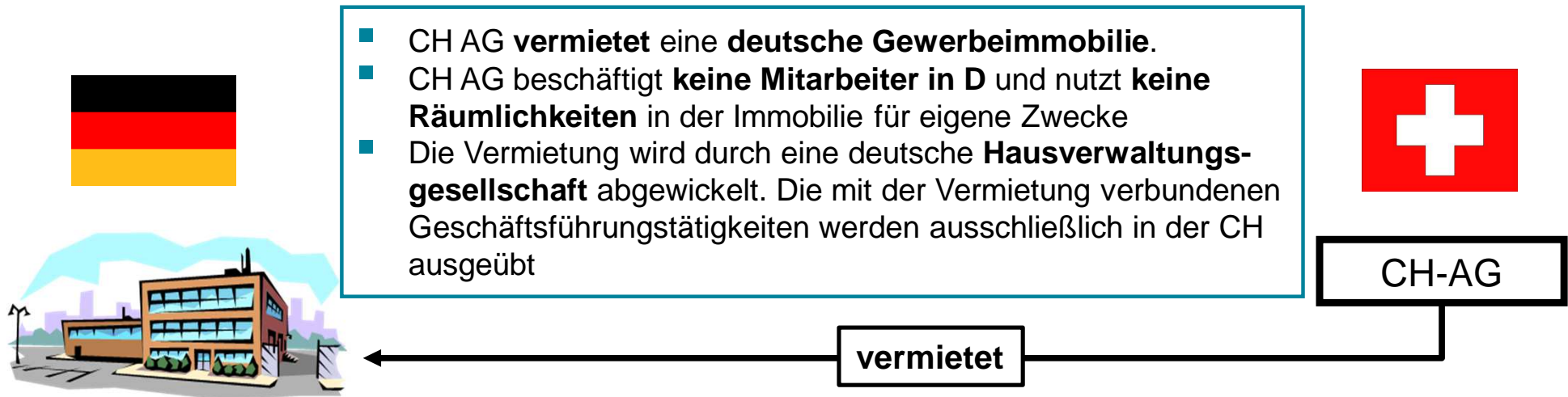
Praxishinweis: Bei vom Auftraggeber zu verantwortenden Fristunterbrechungen sollten die Gründe für die Fristunterbrechung zur Beweisvorsorge genau dokumentiert werden. Dies gilt in gleicher Weise für den Beginn und das Ende der Arbeiten (einschl. von Nachbesserungsarbeiten).



III. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiel

Vermietung Immobilie

Feste Geschäftseinrichtung: Vermietung Immobilie über Hausverwaltung



- 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 nicht der GewSt-Pflicht
- In der CH 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.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

Systematik des AOA in D – Funktions- und Transaktionsanalyse

Die BS Gewinnabgrenzung / -ermittlung hat **zweistufig** zu erfolgen (§ 1 Abs. 5 S. 3 + 4 AStG):¹

1. Schritt: Funktionsanalyse

- a. Identifizierung der von der BS ausgeübten Funktionen (auf Basis von Personalfunktionen)
- b. Zuweisung Vermögenswerte zur BS („assets follow functions“)
- c. Zuweisung Chancen & Risiken zur BS („chances & risks follow functions & assets“)
- d. Zuweisung fremdübliches Eigenkapital zur BS auf Basis Funktionen, Vermögenswerte, Chancen u. Risiken (Dotationskapital)

→ **Ergebnis:** „Betriebsstättenbilanz“ = Ausgangspunkt für 2. Schritt = § 3 BSGaV.

2. Schritt: Transaktionsanalyse (Bestimmung der Geschäftsvorfälle „Dealings“)

- a. Identifizierung Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus u. BS → „Betriebsstättenbilanz“
- b. Bepreisung identifizierter Geschäftsvorfälle zur Gewinnabgrenzung / Gewinnermittlung unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes (in Form von fiktiven Betriebseinnahmen und –ausgaben)

→ **Ergebnis:** „Betriebsstättengewinn oder -verlust“.

¹⁾ In Anlehnung an Rupp, NWB Seminar Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften, 2017.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung

AOA-Konzept: maßgebliche Personalfunktion und Zuordnung WG zur BS-Bilanz in D

- **Personalfunktion = Geschäftstätigkeit**, die von eigenem Personal des UN für das UN ausgeübt wird, u.a. Nutzung, Anschaffung, Herstellung, Verwaltung, Veräußerung, Weiterentwicklung, vgl. § 2 (3) BsGaV.
- **Zuordnung** Personalfunktion zu der BS, in der die Personalfunktion ausgeübt wird und zu der die Personalfunktion den **sachlich engsten Bezug** hat (basierend auf der **wirtschaftlichen Bedeutung** der Personalfunktion, die über qualitative/quantitative Gesichtspunkte zu bestimmen ist), vgl. § 2 (5) BsGaV.
- **Keine Zuordnung** der Personalfunktion zu einer BS, wenn
 - kein **sachlicher Bezug** zur Geschäftstätigkeit besteht und
 - die Tätigkeit **an weniger als 30 Tagen** in einem Wirtschaftsjahr ausgeübt wird oder
 - bei rein unterstützendem Charakter oder die allgemeine Geschäftspolitik betreffend.

BS-Bilanz-Zuordnung von

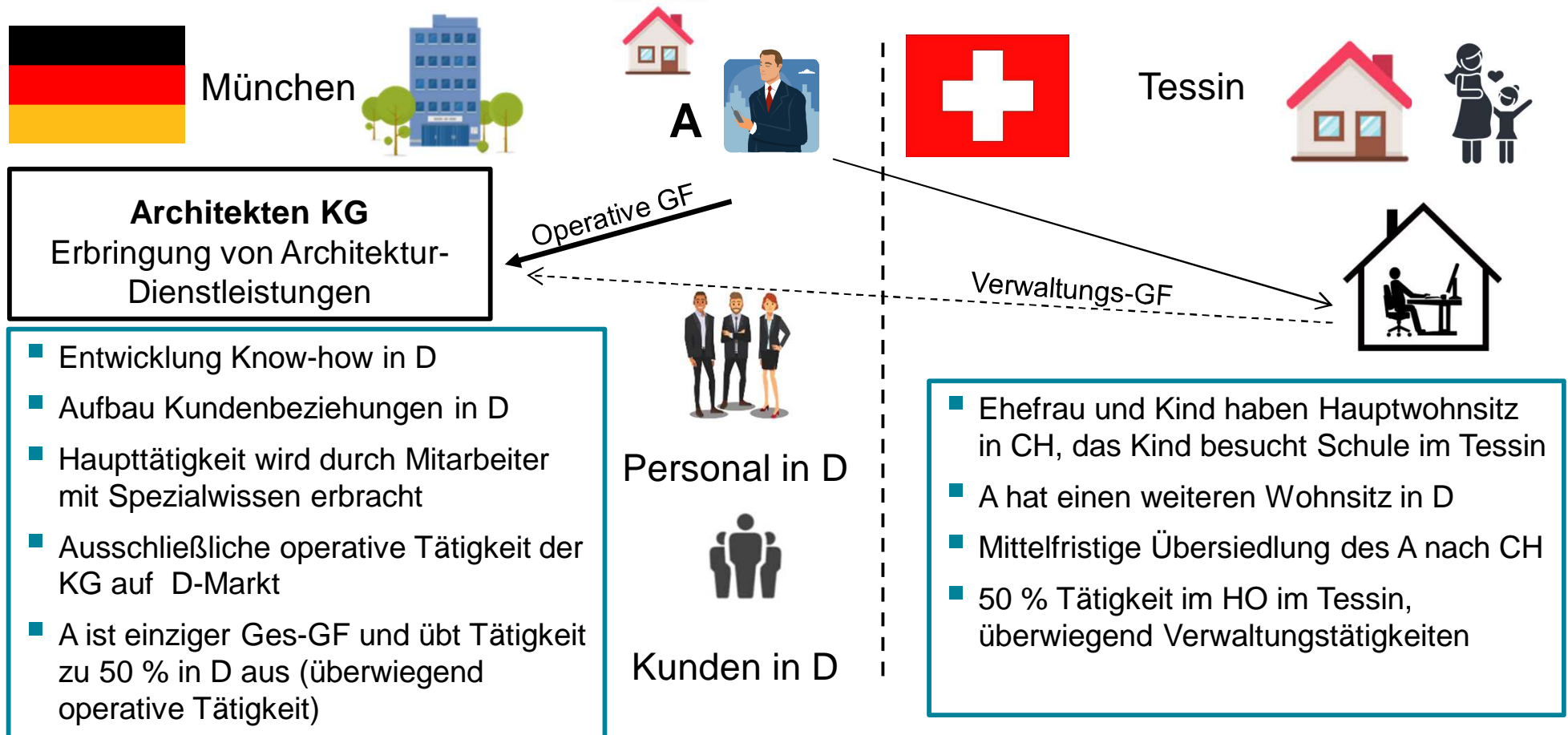
- **unbeweglichem Vermögen** bei unmittelbarer Nutzung zur Einkunftserzielung durch die BS; ansonsten Zuordnung nach Personalfunktion (Lager, Server, Windparks => Geister-BSt),
- **materiellen Wirtschaftsgütern** nach dem Gebrauch,
- **immateriellen Wirtschaftsgütern** gem. § 6 BsGaV nach dem Maßgeblichkeitsprinzip, d.h. Zuordnung dort, wo der Wert vom Personal entwickelt, geschaffen oder erworben wurde (z.B. Know-how oder Kundenbeziehungen),
- **sonstigen Vermögenswerten** ebenfalls nach dem „Ursprung“, d.h. dort wo der Vermögenswert (z.B. Forderungen) geschaffen wurde,
- **Verbindlichkeiten** bei Zusammenhang mit BS-Vermögen (z.B. Finanzierung von BS-Vermögen); Fiskalischer Zweck: Eigenkapital einer ausländischen BS soll möglichst niedrig, das einer inländischen BS möglichst hoch sein.

Praxishinweis: Sofern ein immaterielles Wirtschaftsgut wie z.B. Know-how im Stammhaus entwickelt wurde, später aber ausschließlich vom Personal einer anderen BS genutzt wird, führt die geänderte Nutzung zu einer Exit-Besteuerung beim Stammhaus in Form eines fiktiven Veräußerungsgewinns.¹

1) Vgl. Pieske-Kontny, Die Zuordnung von Vermögenswerten, Steuerliche Betriebsprüfung 07/2024, 197, 201 (praxisbezogener Artikel mit vielen Anwendungsbeispielen)

III. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiel zu AOA-Zuordnung Wirtschaftsgüter

BS-Gewinnermittlung aus D-Sicht – Zuordnung von immateriellen WG nach AOA

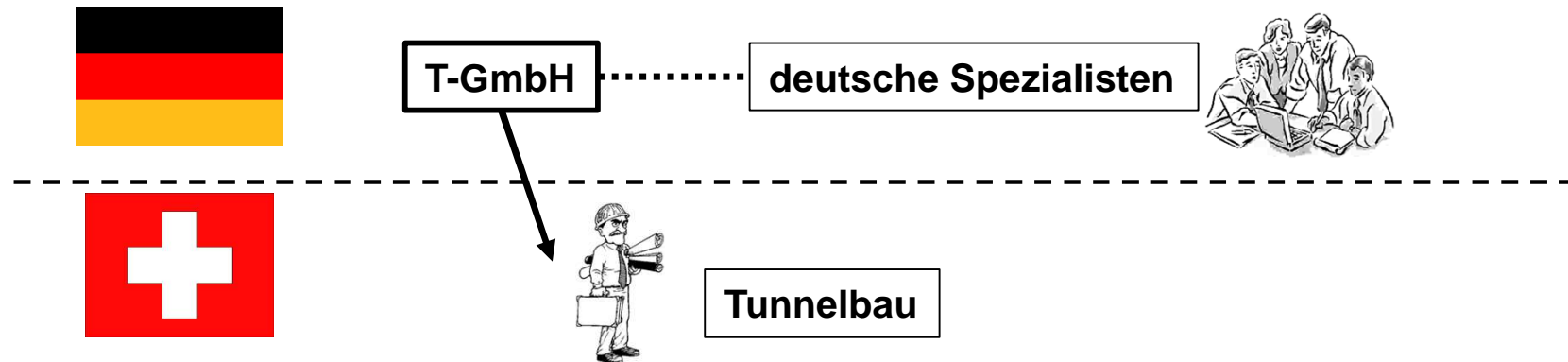


Lösung: Die Ausübung der Tätigkeit des A in der CH führt nicht zu einer EXIT-Besteuerung bei der Ingenieur KG, weil die immateriellen WG u.a. in Form des Know-how und der Kundenbeziehungen in D geschaffen wurden und deren Nutzung sich durch die Verwaltungstätigkeit des A nicht ändert.

Aus CH-Sicht muss aber geprüft werden, ob A am CH-Wohnsitz eine HO BS begründet mit der Folge der Zuordnung eines laufenden Gewinnanteils der Ingenieur KG zur CH HO-BS.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiel Bau- und Montagebetriebsstätte

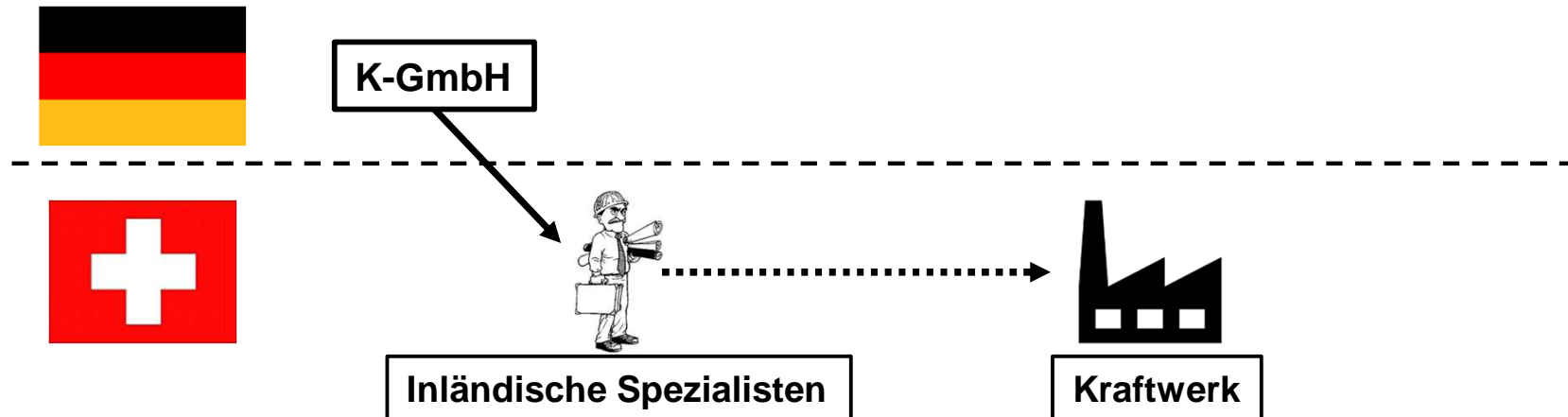
Fallbeispiel – Routinefunktion (1/2)



- Die deutsche T-GmbH wurde mit dem **Bau eines Tunnels in der CH** 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.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiel Bau- und Montagebetriebsstätte

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



- Deutsche K-GmbH wird mit der schlüsselfertigen **Errichtung eines Kraftwerks in der CH** 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.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Vermeidung der Doppelbesteuerung

Unilaterale Maßnahmen oder Verständigungsverfahren

- Wird der Gewinn einer BS / 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 CH oder seitens D beseitigt werden.
- Sofern keiner der Staaten auf das Besteuerungsrecht verzichtet, verbleibt dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit der Einleitung eines **Verständigungsverfahrens** nach dem DBA D/CH.
- Im Regelfall führt ein Verständigungsverfahren – ggf. mit einem sich anschließenden Schiedsverfahren – zur Beseitigung der Doppelbesteuerung, in wenigen (Missbrauchs-)Fällen erfolgt bewusst keine Einigung.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Vermeidung der Doppelbesteuerung

Verständigungsverfahren nach dem DBA Deutschland Schweiz

- Antragsstellung nach Eintritt der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen, in D beim Bundeszentralamt für Steuern, in CH beim Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF). D 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 Verständigungsverfahrens eröffnet wurden (Art. 21 StADG).

Bei fehlender Einigung  obligatorisches Schiedsverfahren

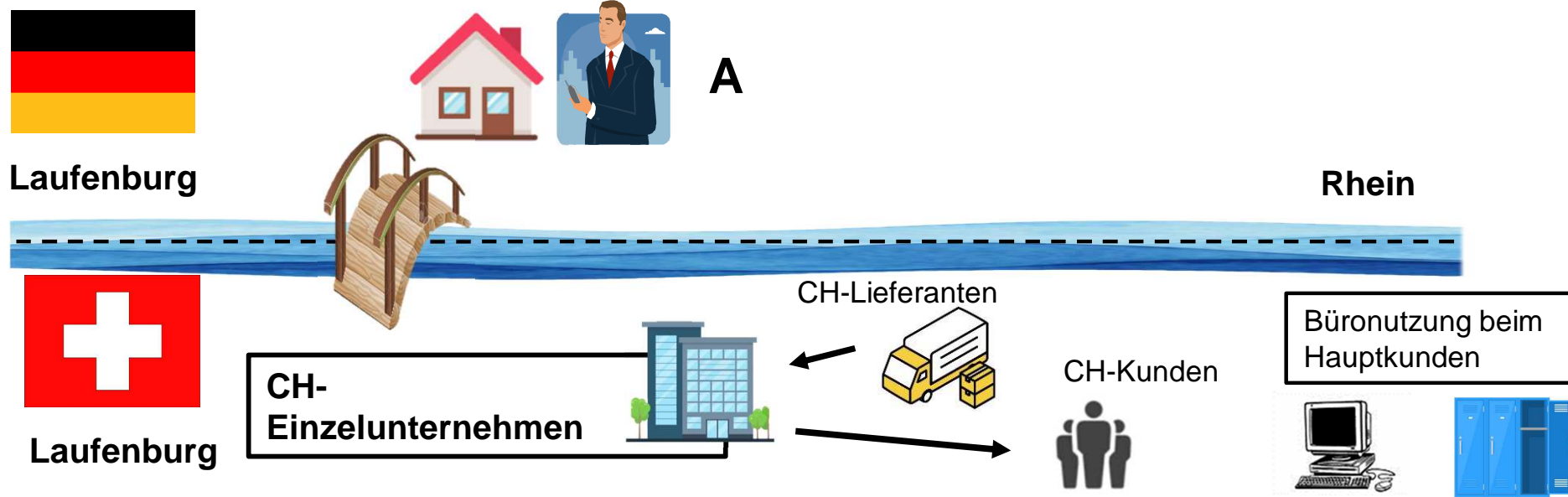
IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Vermeidung der Doppelbesteuerung

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. Betriebsstättengewinnermittlung – Fall Vermeidung der Doppelbesteuerung

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



- Ingenieur A mit Wohnsitz in D-Laufenburg gründet in CH-Laufenburg ein CH-Einzelunternehmen
- Anmietung von Räumlichkeiten mit **fremdüblichen Mietvertrag**
- **Kunden/Lieferanten in CH ansässig** ohne Besuche im Büro in Laufenburg, Tätigkeit von A überwiegend bei einem **CH-Kunden mit Nutzungsmöglichkeit Büroinfrastruktur**
- **Keine Beschäftigung von Mitarbeitern**
- **Geringfügige Homeoffice-Nutzung in D**

Lösung: Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung dürfte der gesamte Gewinn des Einzelunternehmens den beiden CH-Betriebsstätten zuzuordnen sein, sofern entsprechende Nachweise erbracht werden.

IV. Betriebsstätten Gewinnermittlung – Fall 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 BS 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 CH

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.

IV. Betriebsstättengewinnermittlung – Fall Vermeidung der Doppelbesteuerung

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 Parteilstellung des Steuerpflichtigen. Der Entscheid ist dann Basis für Revision.

Sozialversicherung von Mitarbeitenden

- Nebst der Frage, ob eine BS vorliegt, ist im internationalen Verhältnis auch zu klären, in welchem Land Mitarbeitende, die in einem **anderen Staat arbeiten**, als das **UN seinen Sitz** hat, zu versichern sind.
 - **Grundregel:** Mitarbeitende, die in einem **Staat wohnen** und **im anderen arbeiten** und **täglich** oder mindestens **einmal wöchentlich** in ihren **Wohnsitzstaat zurückkehren**, gelten als **Grenzgänger** im sozialversicherungsrechtlichen Sinn.
 - **Grenzgänger** sind in dem Staat zu versichern, in dem sie ihre **Erwerbstätigkeit tatsächlich ausüben**. Bei **weniger als 25%** im HO, ebenso wie bei einer **vorübergehenden Entsendung**, bleiben die Arbeitnehmenden am **Arbeitsort versichert**.

Sozialversicherung von Mitarbeitenden

Neue Regelung ab 2023:

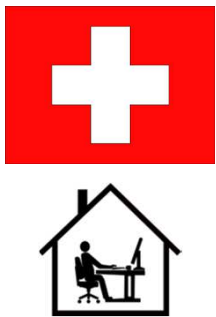
- **CH und bestimmte Staaten der EU und der EFTA (inklusive D) haben eine Vereinbarung unterzeichnet, die Folgendes regelt:**
- **Personen, die in dem Staat arbeiten, in dem sich auch der Sitz ihres Arbeitgebers befindet, dürfen bis zu 49.9% der Arbeitszeit im Wohnstaat ausüben, ohne dass die Zuständigkeit für die Sozialversicherungen in den Wohnsitzstaat “kippt”.**
- **Antrag** erforderlich, damit die Vereinbarung zur Anwendung gelangt. Sonst gilt 25% Grenze.
- Damit wurde dem Bedürfnis nach vermehrtem HO Rechnung getragen.

Fallbeispiele (1/2)

Arbeitnehmer ohne leitende Funktion, 40% im HO CH:

Nach der Grundregel wäre der Mitarbeitende im Wohnstaat versichert. Es kann jedoch ein Antrag gestellt werden, wonach die Sozialversicherung am **Sitz des Arbeitgebers** verbleibt, trotz 40%-iger HO Tätigkeit.

40% HO



60% vor Ort



grds. Versicherung in CH



aber Abkommen
ermöglicht Versicherung
in D

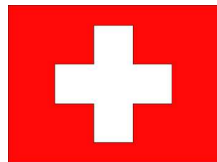
Besteuerung in CH und Sozialversicherung in D; Annahme Grenzgänger im steuerlichen Sinn.

Fallbeispiele (2/2)

Arbeitnehmer mit leitender Funktion, 55% im HO CH:

Da es sich um einen leitenden Angestellten handelt, ist sein Einkommen **zu 100% in D steuerbar**. Für die Sozialversicherung ist er jedoch der Wohnsitzstaat zuständig (da **49.9%**-Grenze überschritten ist).

55% HO



45% vor Ort



Besteuerung am
UN-Sitz in D

Sozialversicherung im
Wohnsitzstaat in CH

Besteuerung und Sozialversicherung fallen auseinander; Annahme kein Grenzgänger im steuerlichen Sinn.