Bundesministerium der Finanzen

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Betriebsstättenbesteuerung: Fallstricke in der Unternehmenspraxis

Handelskammer Deutschland – Schweiz

8. September 2026

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Dr. Daniel Fehling

Ministerialrat

Bundesministerium der Finanzen

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gliederung

I. Überblick

II. Betriebsstättenbegründung

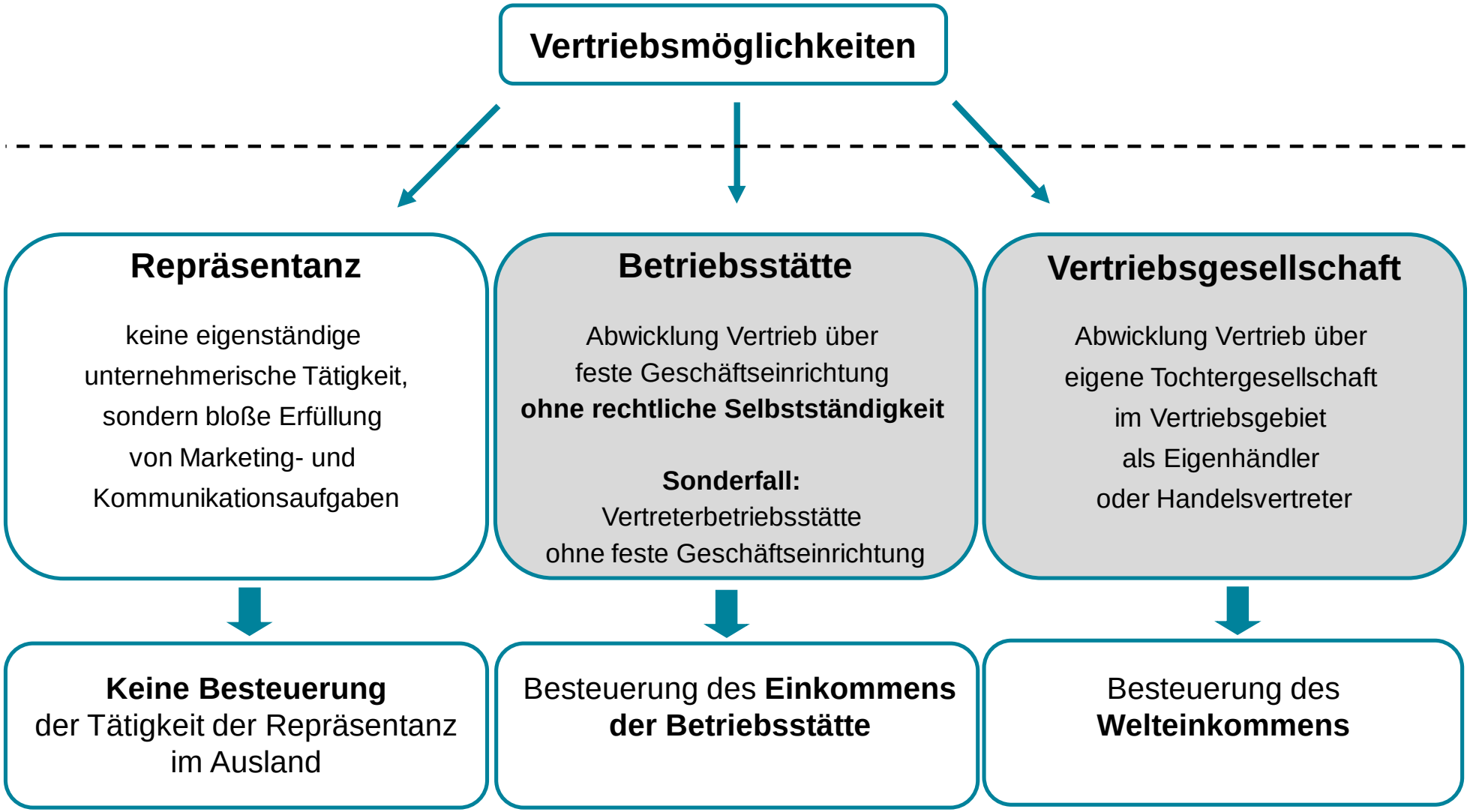
- Grundsätze – Darstellung anhand „Taxifall“ des BFH vom 18.12.2024
- BMF-Schreiben vom 18.6.2026
- Fallbeispiele

III. Betriebsstättengewinnermittlung – Grundsätze mit Fallbeispielen

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

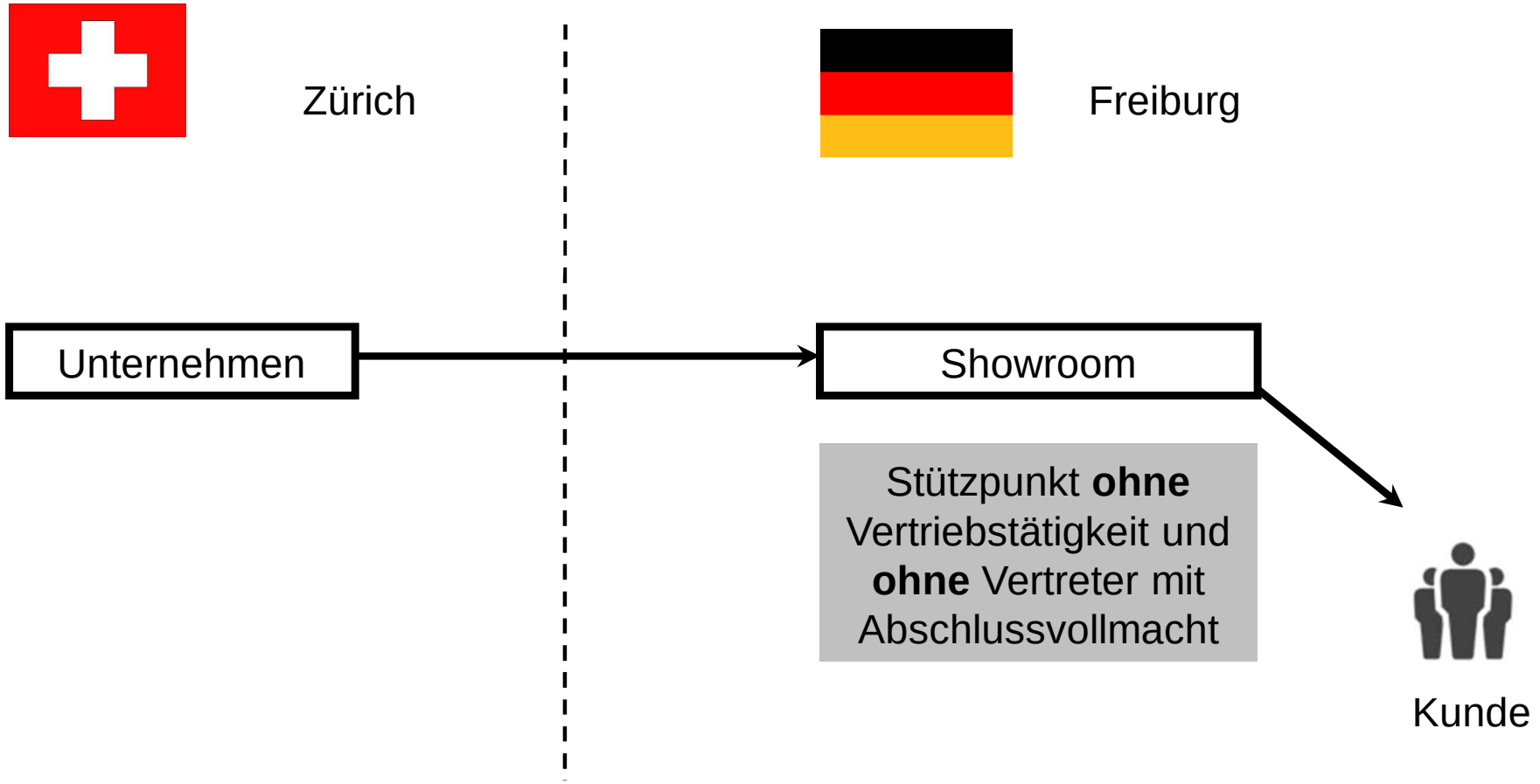
I. Überblick

Mögliche Vertriebsformen im Ausland



I. Überblick

Repräsentanz = feste GE mit Tätigkeiten vorbereitender Art/Hilfstätigkeiten



Rechtsfolge: Keine Betriebsstättenbegründung/-besteuerung der Tätigkeiten der Repräsentanz in D wg. Tätigkeiten vorbereitender Art.

I. Überblick

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** (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.

I. Überblick

Betriebsstättengrundsätze nach internationalem Abkommensrecht - Übersicht

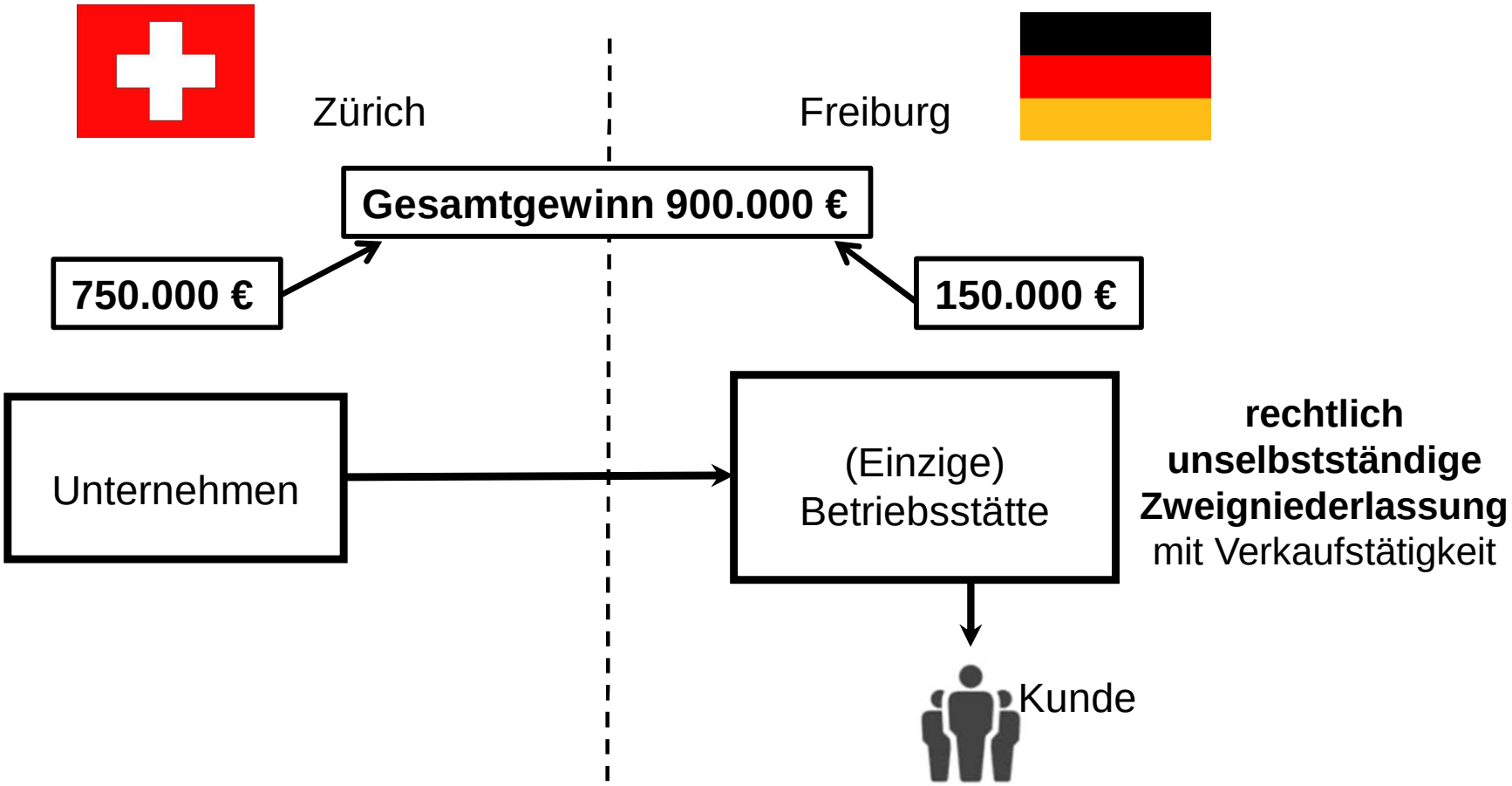
Typische Betriebsstättentatbestände nach internationalem Abkommensrecht:

- **Feste Geschäftseinrichtung (GE):**
  - Ort der Leitung
  - Zweigniederlassung oder Geschäftsstelle
  - Fabrikations- oder Werkstätte
- **Ohne feste Geschäftseinrichtung:**
  - Regelmäßige Tätigkeit eines **abhängigen Vertreters** (insb. Mitarbeiter) mit (wirtschaftlicher) Abschlussvollmacht* (**Vertreterbetriebsstätte**).
  - Bauausführung oder Montage oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn ihre Dauer sechs bzw. zwölf Monate überschreitet (**Bau- und Montage-betriebsstätte**).
  - Die Erbringung von Dienstleistungen kann nach einzelnen DBA (u.a. China bei Anwesenheit > 183 Tage) auch ohne feste GE zu einer **Dienstleistungsbetriebs-stätte** führen. Zudem legen einzelne Staaten eine längere Anwesenheit beim Kunden gem. **OECD-Anstreicherfall** als feste GE aus (z.B. Tschechien).

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

I. Überblick

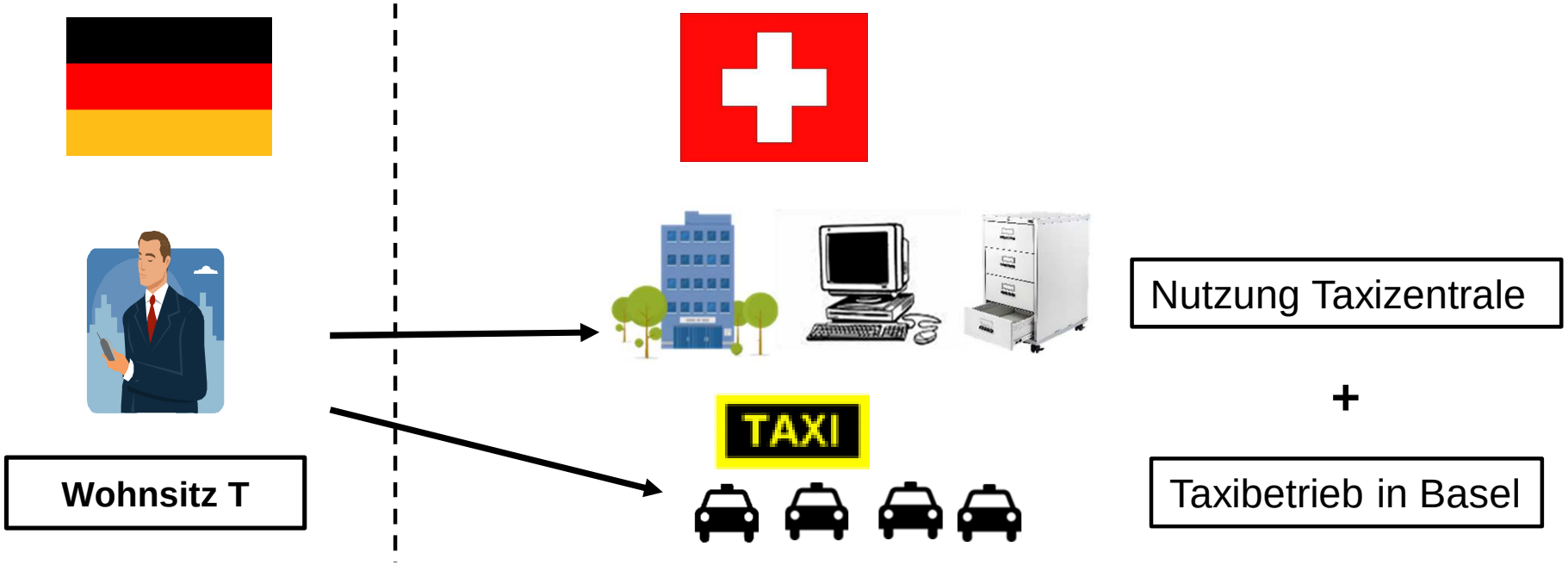
Betriebsstätte: Beispiel Vertriebs-Zweigniederlassung in Deutschland



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

II. Betriebsstättenbegründung – Grundsätze

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

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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,
- **personenbezogener Nutzungsstruktur** eines ausschließlich dem Taxiunternehmer überlassenen und 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 entscheidend ankommt.

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Allgemein

- **Hintergrund und Zielsetzung**
  - **Aktualisierung** (BS-Schreiben v. 24.12.1999)
    - Insb. aktuelle BFH-Rechtsprechung
    - Und aktuelle Entwicklungen beim OECD-MK
  - Dadurch Sicherstellung einer weiterhin bundesweit **einheitlichen Verwaltungsauffassung**
  - Mehrjähriger Prozess, dabei **öffentliche Anhörung** im Frühjahr 2026 (mit Stellungnahmen)

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Allgemein

- **Überblick**
  - **BS-Begriff national und international** (national insb. auch für **GewSt** relevant)
  - **Beispiele**/Bezüge zu **BFH-Rechtsprechung**
  - **Keine** Ausführungen zur **Höhe der Gewinnzuordnung** (≠ BS-Schr. v. 24.12.1999)
  - 52 Seiten/165 Textziffern
  - grds. „in allen offenen Fällen **anzuwenden**“

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Highlights

- **Übernahme BFH-Rechtsprechung zu „Spindfall“ und „Taxifall“** (zeitgleiche Veröffentlichung beider Entscheidungen im BStBl)
  - Insb. Aussagen zum Verhältnis der einzelnen Tatbestandsmerkmale zueinander („**Wechselwirkungen**“)
  - **Flexibilisierung** des Betriebsstättenbegriffs
- Ausführungen zu **neuen Geschäftsmodellen: Influencer**
- Aussagen zum **Home-Office (OECD-MK Update 2025)**

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher BS-Begriff (§ 12 AO): Übersicht

- **Grundtatbestand von § 12 Satz 1 AO (Übersicht)**
  - **Geschäftseinrichtung** oder **Anlage**
  - Mit **örtlich** und **auf Dauer** angelegter **festen Beziehung** zur Erdoberfläche
  - Die der Tätigkeit des Unternehmens **unmittelbar dient**
  - Über die der Steuerpflichtige eine **nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht** hat
  - Dabei **Wechselwirkung** der Tatbestandsmerkmale zu beachten
  - Verhältnis **Gesetzeswortlaut/BFH-Rechtsprechung**
  - Zu beachten: es gibt **keine BS-losen Gewinneinkünfte** („no floating income“), daher besteht zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine BS

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher BS-Begriff (§ 12 AO): im Einzelnen

- **Geschäftseinrichtung oder Anlage**
  - Jeder körperliche Gegenstand, der Grundlage einer Unternehmenstätigkeit sein kann
  - Insb. Räumlichkeiten
  - Aber ggf. auch Maschine, Pipeline oder Laptop
- **Örtliche Festigkeit**
  - Feste Beziehung zur Erdoberfläche
  - Muss keine mechanische Verbindung sein, ggf. reicht bloße Belegenheit (z.B. Marktstand)

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher BS-Begriff (§ 12 AO): im Einzelnen

- **Zeitliche Festigkeit**
  - Beziehung zur Erdoberfläche von gewisser Dauer
  - **Tats. mind. 6 Monate** (auch wenn kürzer geplant war)
  - **Geplant mind. 6 Monate** (auch wenn tatsächlich kürzer)
  - **Wechselwirkung** zwischen örtlich und zeitlich (z.B. kann lange Dauer Einfluss auf Annahme einer ausreichenden örtlichen Festigkeit haben)

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher BS-Begriff (§ 12 AO): im Einzelnen

- **Dem Unternehmen unmittelbar dienen**
  - Ausübung oder Förderung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit
  - Dabei „Verwurzelung“ des Unternehmens mit Ort der Ausübung
- **Ausübung/Förderung**
  - Bei tatsächlicher Nutzung, aber ggf. auch schon, wenn abstrakt zur Förderung geeignet
  - Auch bei Hilfs- und Nebentätigkeiten (insoweit keine DBA-Negativliste)
  - Nicht notwendigerweise Einsatz von Personal in der BS (aber wichtig für Gewinnzuordnung, vgl. AOA)
  - Bloße Vermietung/Verpachtung von Grundstücken reicht nicht (auch nicht bei Vermietungsgesellschaften)

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher BS-Begriff (§ 12 AO): im Einzelnen

- **Verwurzelung**
  - Räumliche Komponente
  - Zeitliche Komponente
- **Räumliche Verwurzelung**
  - Zu unterscheiden von (räumlicher) Festigkeit der Beziehung zur Erdoberfläche (s.o.)
  - Indiz ist personenbeschränkte Nutzungsstruktur (z.B. Spind/Schließfach)
  - Tendenziell abzulehnen bei Gemeinschaftsräumen ohne konkrete Zuordnung (z.B. wenn bloßes Zugangsrecht „ohne eigenes Büro“)
- **Zeitliche Verwurzelung**
  - Zu unterscheiden von (örtlicher) Festigkeit der Beziehung zur Erdoberfläche (s.o.), aber ebenfalls zeitliche Betrachtung (6 Monate)

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher BS-Begriff (§ 12 AO): im Einzelnen

- **Verfügungsmacht**
  - Selbstständiger Nutzungsanspruch
  - Wechselwirkung mit örtlicher/zeitlicher Festigkeit
- **Selbstständiger Nutzungsanspruch**
  - Kann nicht ohne Weiteres entzogen werden, insb. rechtliche Vereinbarung maßgeblich
  - Alleinige Verfügungsmacht über Räumlichkeiten nicht erforderlich; Mitbenutzungsrecht kann ausreichen – insb. Desk-Sharing: verlässliche Aussicht auf eigenen Arbeitsplatz?
- **Wechselwirkung mit zeitlicher/örtlicher Festigkeit**
  - Dauerhafte Nutzung kann auf (konkludentes) Nutzungsrecht hindeuten

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher BS-Begriff (§ 12 AO): im Einzelnen

- **Regelbeispiele von § 12 Satz 2 AO („insbesondere“)**
  - Insb. Geschäftsleitungs-BS
  - Örtlich fortschreitende/schwimmende Stätten (Bodenschätze)
  - Bauausführungen oder Montagen
  - Diese sind nicht nur deklaratorisch, sondern „definitionserweiternd“
- **Geschäftsleitungs-BS**
  - Keine BS-losen Gewinneinkünfte
  - Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung („Tagesgeschäft“ vs. „außergewöhnliche Geschäfte“)
  - Mögliche Auswirkung auf Ansässigkeit des Unternehmens (unbeschränkte Steuerpflicht, § 1 KStG)

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher Begriff des st. Vertreters (§ 13 AO): im Einzelnen

- **Tatbestandsvoraussetzungen von § 13 Satz 1 AO**
  - Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt
  - Und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt
  - Keine feste Geschäftseinrichtung erforderlich (vgl. GewSt)
- **Person**
  - Muss von vertretenem Unternehmen verschieden sein (aber ggf. Organ)
- **Nachhaltige Geschäftsbesorgung**
  - Keine Vollmacht erforderlich, aber Tätigkeit nach außen
  - Tätigkeit mit gewisser Plan- und Regelmäßigkeit (also nicht nur vereinzelt)

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Innerstaatlicher Begriff des st. Vertreters (§ 13 AO): im Einzelnen

- **Weisungsgebundenheit**
  - Den Sachweisungen des Unternehmens unterliegend
  - Keine persönliche Abhängigkeit erforderlich (auch andere vertragliche Grundlage ausreichend)
  - Ausreichend, wenn Unternehmen Zielrichtung vorgibt und Vertreter innerhalb dessen eigene Entscheidungsbefugnisse innehat
- **Regelbeispiele von § 13 Satz 2 AO („insbesondere“)**
  - Abschluss oder Vermittlung von Aufträgen
  - Auslieferungslager

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Abkommensrechtlicher BS-Begriff (Art. 5 OECD-MA)

- **„Überschreibt“** innerstaatlichen BS-Begriff
- **Maßgeblich** ist stets das **einzelne DBA (insb. Wortlaut),**
- **Weitgehende Übereinstimmung** mit nat. BS-Begriff (BFH)
- Aber ggf. **DEU-Vorbehalte und -Bemerkungen** zum OECD-MA/MK
- Bsp. **„Painter Example“:** Tätigkeit in Räumen, die selbst das Objekt der Tätigkeitsausübung sind, reicht nach DEU-Auffassung nicht für BS-Begründung
- Zudem weitere wesentliche **Abweichungen**, u.a.
  - Vorbereitende und Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA)
  - Geschäftseinrichtung/Anlage dient dem Unternehmen bzw. Ausübung der Geschäftstätigkeit (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA: „through which“)
  - Definition von Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist weitergehend

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Abkommensrechtlicher BS-Begriff (Art. 5 OECD-MA)

- **Für Bauausführungen und Montagen** gilt grds. 12-Monats-Zeitraum
- Negativkatalog für **vorbereitende und Hilfstätigkeiten** (in Abgrenzung zu Haupttätigkeit, abhängig von Geschäftsmodell)
  - Dabei **Anti-Fragmentierungsklausel** von Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA zu beachten
- **Abhängiger Vertreter** (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA)
  - **Abschlussvollmacht** bzw. **führende Rolle** beim Abschluss von Verträgen („rubber-stamp“) – generell nicht Bestandteil von DEU-DBA-Politik
  - Abschlussvollmacht liegt vor, wenn Unternehmen rechtlich oder wirtschaftlich gebunden werden kann
  - Auch hier gilt **Anti-Fragmentierungsklausel** von Art. 5 Abs. 4.1. OECD-MA

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Abkommensrechtlicher BS-Begriff (Art. 5 OECD-MA)

- Art. 5 Abs. 6 OECD-MA: **unabhängiger Vertreter** als Ausnahme zu Art. 5 Abs. 5 (dabei in deutschen DBA regelmäßig keine Berücksichtigung von OCD-MA 2017)
- Vertreter-BS **tritt hinter** „normale“ BS **zurück;** ggf. liegen **zwei BS** im Sinne eines DBA vor
- **Tochtergesellschaften** sind nicht automatisch (Vertreter-)BS

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Einzelfälle

- **Tätigwerden in fremden Räumen/in Räumen Dritter: eigene Verfügungsmacht?**
  - Bsp. 1: Reinigungsunternehmen R reinigt Räume von X-GmbH an jedem Werktag zu vorher festgelegten Zeiten; dafür auch uneingeschränkter Zutritt zu Räumlichkeiten
    - Geschäftseinrichtung mit örtlicher/zeitlicher Festigkeit
    - Eigene unternehmerische Tätigkeit
    - „Verwurzelung“: Räume als bloßes Objekt der Tätigkeit?
    - Zudem: selbstständiger Nutzungsanspruch?

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Einzelfälle

- **Tätigwerden in fremden Räumen/in Räumen Dritter: eigene Verfügungsmacht?**
  - Bsp. 2: Zahnarzt Z führt Eingriffe in Praxis von Zahnarzt B aus, nutzt dabei dessen Räume/Personal und beteiligt sich an Kosten
    - Geschäftseinrichtung mit örtlicher/zeitlicher Festigkeit
    - Eigene unternehmerische Tätigkeit
    - „Verwurzelung“?
    - Zudem: selbstständiger Nutzungsanspruch?

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Einzelfälle

- **Marktstand**
  - Zeitliche Abstände grds. möglich
  - Muss nicht an identischer Stelle belegen sein
  - Aber Weihnachtsmarkt (4 Wochen) grds. nicht ausreichend
- **Kinderzimmer**
  - Kann ausreichen für BS (z.B. gewerbliche Online-Poker-Spiele)
- **Influencer**
  - Allg. Grundsätze gelten; Räume für Influencer-Tätigkeit können feste Geschäftseinrichtungen darstellen
  - Ggf. Geschäftsleitungs-BS

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Einzelfälle: Home-Office

- Abgrenzung: **Home-Office relevant** für Besteuerung von **ArbN und ArbG** (hier geht es nur um ArbG!)
- 2024: in DEU Ergänzung **AEAO zu § 12 AO**: grds. keine HO-BS (keine Verfügungsmacht, außer ggf. bei Leitungsfunktionen): gilt bei Inbound- und Outbound-Konstellationen
- **OECD-Update 2025**: internationale Einigung zu HO-BS
- **Deutsches Interesse** bei Verhandlungen
- **Übernahme** von OECD-Kompromiss in BMF-Schr. v. 18.6.2026

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Einzelfälle: Home-Office

- HO-BS grds. nur, wenn **quantitative und qualitative** Schwellen überschritten sind (Abstellen auf Umstände im Einzelfall)
  - Quantitativ: weniger als **50%** Zeit im HO: grds. keine HO-BS
  - Qualitativ: „**commercial reason**“ der Tätigkeit im HO für das Unternehmen
- Zudem: **Negativkatalog** von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu beachten
- **Zusammenspiel mit AEAO zu § 12 AO** in Inbound- und Outboundkonstellationen
- Grundsätze gelten auch für **leitende Angestellte**

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026

Bundesministerium der Finanzen

Einzelfälle: Home-Office

- **HO-Bsp. 1**: Arbeitnehmerin A wohnt in Staat X und ist für das dort ansässige Unternehmen U tätig. Im VZ 2027 mietet sie eine Wohnung in Staat Y, um dort 1-2 Tage pro Woche für U zu arbeiten (Mo/Fr). Sie trifft in der Zeit Kunden des Unternehmens U und berät diese.
- **HO-Bsp. 2**: Unternehmen U in Staat X möchte unbedingt Frau B (wohnhaft in Staat Y) als Mitarbeiterin gewinnen. Da B nicht umziehen will, wird ihr erlaubt, dauerhaft von ihrer Wohnung aus zu arbeiten.
- **HO-Bsp. 3**: Unternehmen U in Staat X stellt Frau C ein, die in Staat Z wohnt (8 Zeitstunden Differenz). Frau C arbeitet durchgehend von zu Hause und hält Kontakt zu Kunden in Staat Z.

II. Betriebsstättenbegründung: BMF-Schr. v. 18.6.2026 und BMF-Schr. v. 24.12.2025

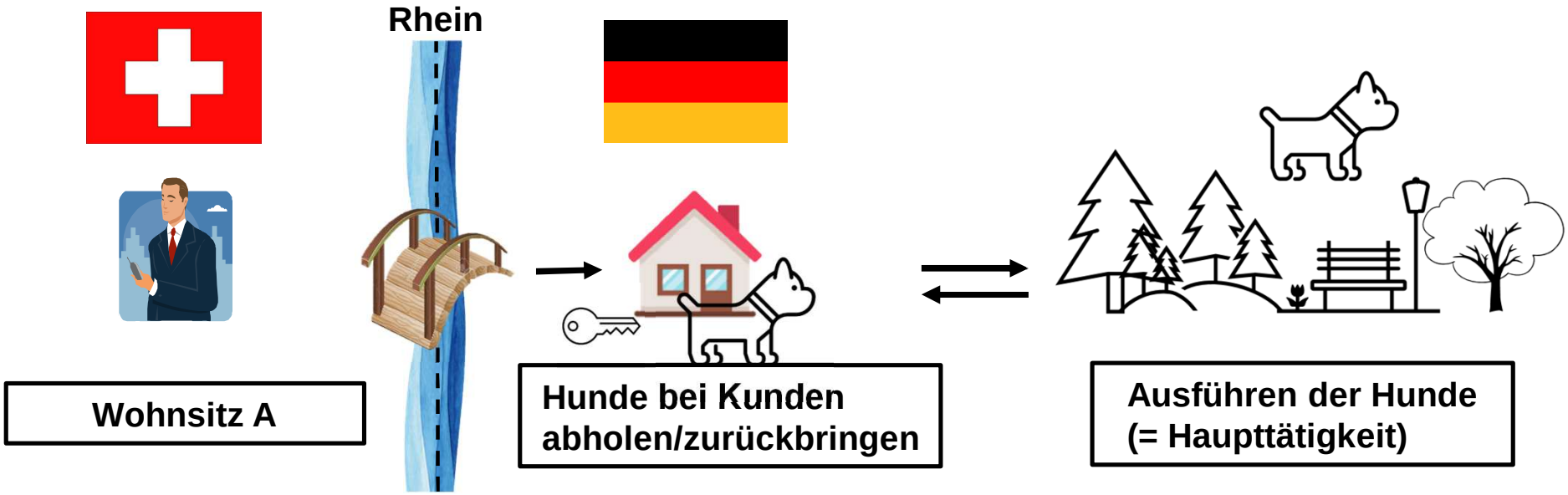
Bundesministerium der Finanzen

…noch ein „Weihnachtserlass“

- **Relevanz aktueller OECD-MK bei „alten“ DBA: statisch vs. dynamisch**
  - Hintergrund
  - BMF-Schreiben v. **19.4.2023**
  - BFH v. 5.12.2023 (**I R 42/20**)
  - BMF-Schreiben v. **24.12.2025**
  - Was bedeutet das für das BMF-Schr. v. 18.6.2026?
  - Wie geht es generell weiter bei „**statisch vs. dynamisch**“?

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

Tätigkeit in fremden Räumen in D durch einen in CH ansässigen Unternehmer (1/2)

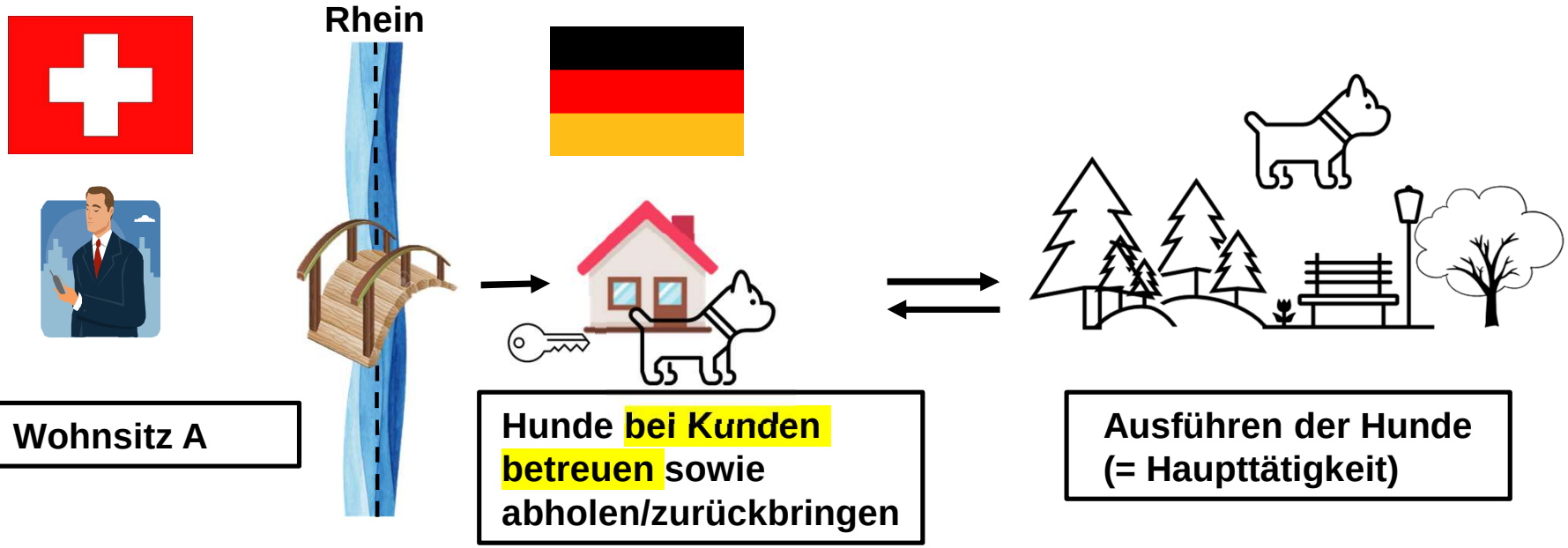


- Unternehmer A mit **Wohnsitz in CH** betreibt **in D** Hundebetreuungs-**Einzel-UN** mit **ausschließlich D-Kunden**.
- **Domizilierung bei einem D-Steuerberater** mit (nicht garantierter) Raumnutzungsmöglichkeit.
- Tätigkeit: **Abholen und Zurückbringen der Hunde in Räumlichkeiten der Kunden**.
- 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 CH**.

Frage: Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte?

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

Variante mit Tätigkeit auch in der Wohnung und PKW-Stellplatz (2/2)



- Unternehmer A mit Wohnsitz in CH betreibt in D Hundebetreuungs-Einzelunternehmen mit ausschließlich D-Kunden.
- Domizilierung bei einem D-Steuerberater mit (nicht garantierter) 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 Deutschland für das Hundetransportfahrzeug.**
- Ausübung von Verwaltungstätigkeiten durch A am Wohnsitz in CH.

Frage: Welcher Staat hat das Besteuerungsrecht für die Einkünfte?

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

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

Vorliegend spricht gegen Betriebsstätte in D: Sämtliche wesentliche 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 Kunert, DB 2026, 1226 sowie Töben/Schrepp DStR 2024, 592, 594.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsleitungs-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, die grundsätzlich auch bei einer wöchentlichen Rückkehr greifen kann.
- **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 aber vorwiegend im HO in CH arbeitet, ist **gesamtes Gehalt** in D steuerbar.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

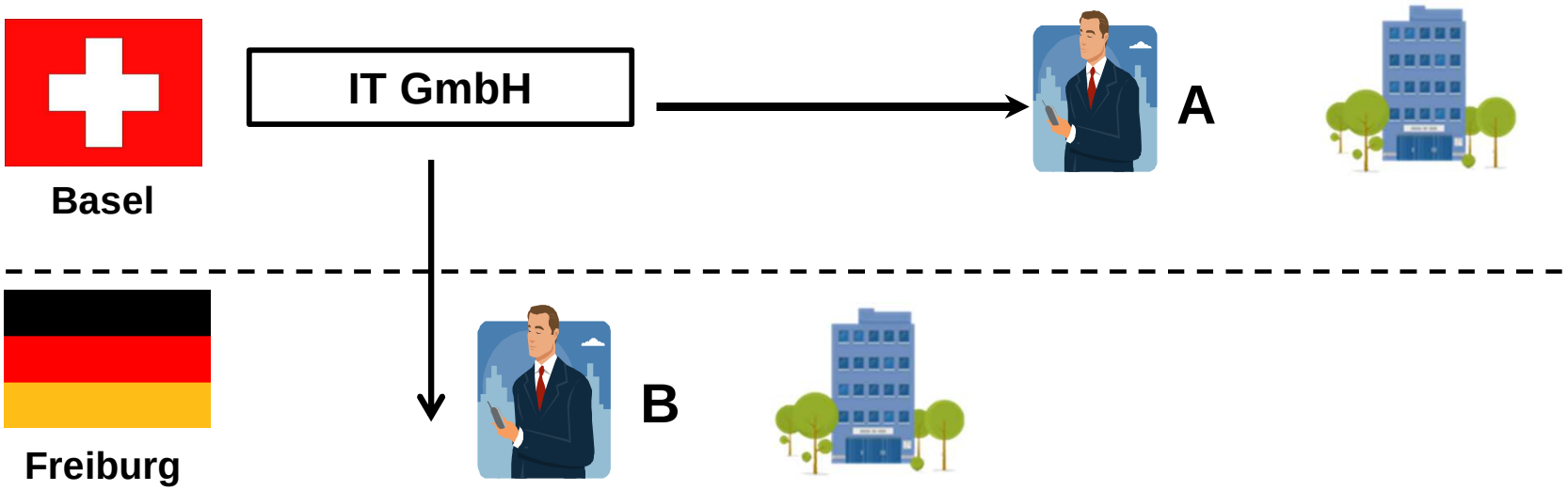
Geschäftsleitungs-BS: Wohnsitz/Homeoffice-Tätigkeit in D – mit CH-Arbeitsplatz (3/3)

- **CH AG erstellt und vertreibt Druckerzeugnisse** und verfügt über **Co-Workingplace-Räumlichkeiten in CH** mit jederzeit garantierter Raumnutzungsmöglichkeit.
- **CEO** zieht von CH nach D und **steuert operatives Geschäft vom Homeoffice** in D aus, tritt nach Außen ggü. Handelsvertretern und Lieferanten auf und bereitet Vertragsabschlüsse mit Lieferanten und Handelsvertretern vor.
- Tätigkeit des **CFO** in CH in eigenem Büro/Geschäftsräumen der CH AG: Erledigung Finanzgeschäfte, Erstellung Buchführung/Jahresabschluss, Auftreten ggü. Banken/Finanzamt, Erstellung und Unterzeichnung der Steuererklärungen.
- In den Geschäftsräumen **in CH finden quartalsweise Managementsitzungen statt**, bei denen die wesentlichen geschäftlichen Entscheidungen gemeinsam vom CEO und CFO getroffen werden (zB. Abschluss/Kündigung von Verträgen mit Kunden oder Lieferanten).
- Steuerberater argumentiert, dass nach der **BFH-/FG-Rechtsprechung** eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte am CH-Sitz der Gesellschaft eine weitere Geschäftsleitungs-BS im Homeoffice in D ausschließt (vgl. Kunert, DB 2026, 1226).
- Zudem argumentiert der StB mit der **Vermeidung von HO-BS aus verwaltungsökonomischen Gründen.**

Frage: Begründet die Homeoffice-Tätigkeit des CEO im HO in D eine BS in Form einer festen GE?

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

Geschäftsleitungs-Betriebsstätte mit zwei gleichrangigen Geschäftsführern (1/2)



- Die (CH) IT GmbH unterhält sowohl **in Basel als auch in Freiburg ein gleichwertiges Büro**, von denen 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.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsleitungs-Betriebsstätte mit zwei gleichrangigen Geschäftsführern (2/2)

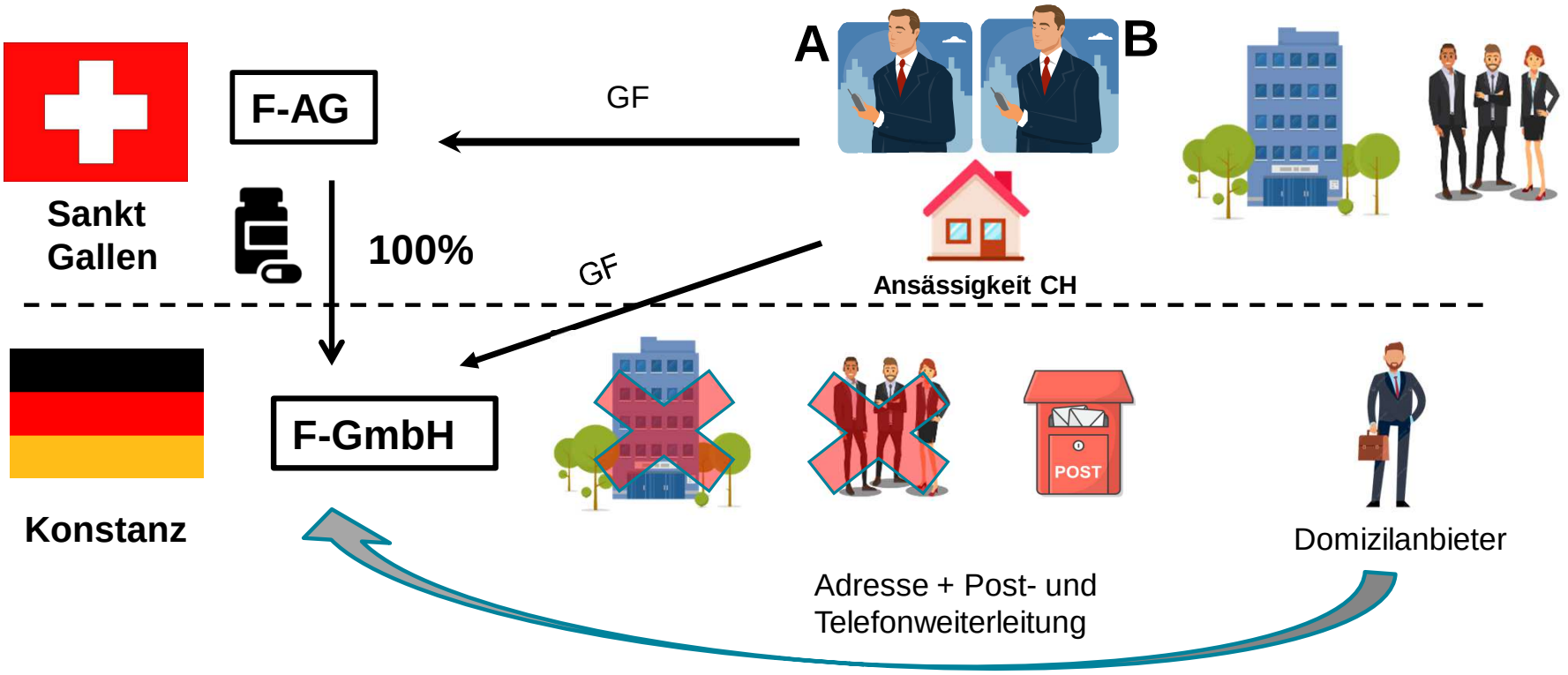
- Der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** und damit auch die vorrangige Geschäftsleitungs-Betriebsstätte (GL-BS) lässt sich **nicht zweifelsfrei** ermitteln, weil beide GF von ihren jeweiligen Büros gleichwertige GL-Tätigkeiten ausüben.
- Der **formelle Sitz** der IT GmbH in CH ist für die 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 wäre hier mangels geeigneter Aufteilungsmassstäbe eine **hälftige Aufteilung des Gesamtgewinns** der IT GmbH nach Köpfen sinnvoll (Profit Split-Method).

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 umfangreichere Tätigkeit im UN in CH ausgeübt wird**. Dies sollte aber mit dem für das HO zuständige Finanzamt abgestimmt werden.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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-Tochtervertriebsgesellschaft 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.**

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Deutsche Briefkastengesellschaft mit Geschäftsleitungsort CH (2/2)

Häufige Besteuerungspraxis	Rechtslage nach DBA/USt-Recht
➢ **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	➢ Mangels DBA-BS **hat D kein Besteuerungsrecht für Gewinne** der F-GmbH ➡ Ausschliessliche **Ertragsbesteuerung in der Schweiz** ➢ **KSt-Veranlagung in D** aufgrund unbeschränkter KSt-Steuerpflicht wg. Sitz in D mit DBA-Freistellung des Gewinns ➢ **USt: RE-Stellung** von D-UN für DL an F-GmbH wg. **Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit in CH** nach dem Empfängerortprinzip des § 3 (2) UStG **ohne deutsche USt/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.

II. Betriebsstättenbegründung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 OECD-MA (aktuelle Rechtslage zum DBA CH-D)

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**.

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

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: **Keine Besteuerung** der Tätigkeit im Ausland

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

II. Betriebsstättenbegründung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vertreterbetriebsstätte – Abschlussvollmacht (aktuelle Rechtslage DBA CH-D)

- Bevollmächtigung des Vertreters/Mitarbeiters, für das von ihm vertretene UN, Verträge zu schließen, wobei eine **Vollmacht im wirtschaftlichen Sinn** ausreicht.
- Vertretenes **UN muss** durch Erklärung des Vertreters **rechtlich oder wirtschaftlich gebunden** werden.
- Auch **ohne formelle Abschlussvollmacht** kann in folgenden Fällen eine BS vorliegen:
  - Bloße **(pro forma) Unterzeichnung** von formularmäßig abgeschlossenen Massenverträgen durch die GL ohne deren eigene Prüfung (tatsächliche Entscheidung liegt beim Vertreter),
  - Vertreter **verhandelt** verbindlich alle Einzelheiten des Vertrags **bis zur Abschlussreife** selbst,
  - Vertreter **bindet UN durch seine Erklärungen** auch ohne Vertragsunterzeichnung,
  - Überlassung von **Vertragsangeboten** durch den Vertreter, es sei denn es handelt sich um die bloße Weiterleitung von Angeboten, die von der GL vorbereitet wurden,
  - 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.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vertreterbetriebsstätte: 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.

II. Betriebsstättenbegründung

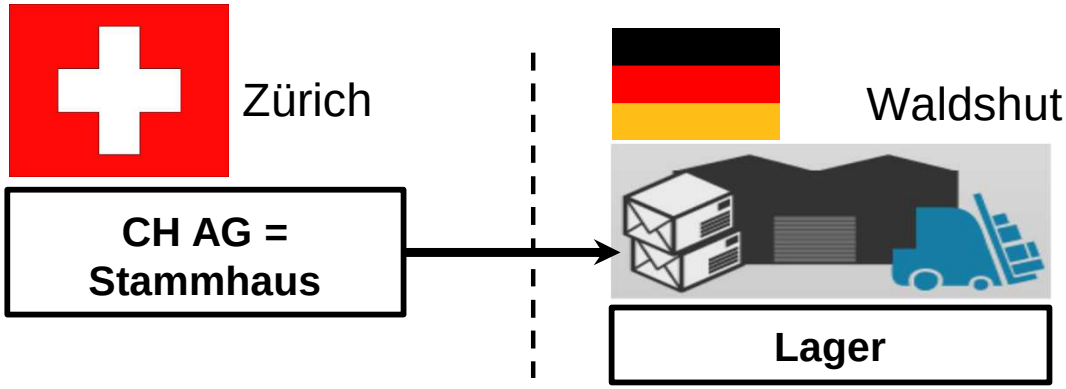
Vertreterbetriebsstätte: Begründung durch Handelsvertreter/Geschäftsführer

- **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**.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

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:

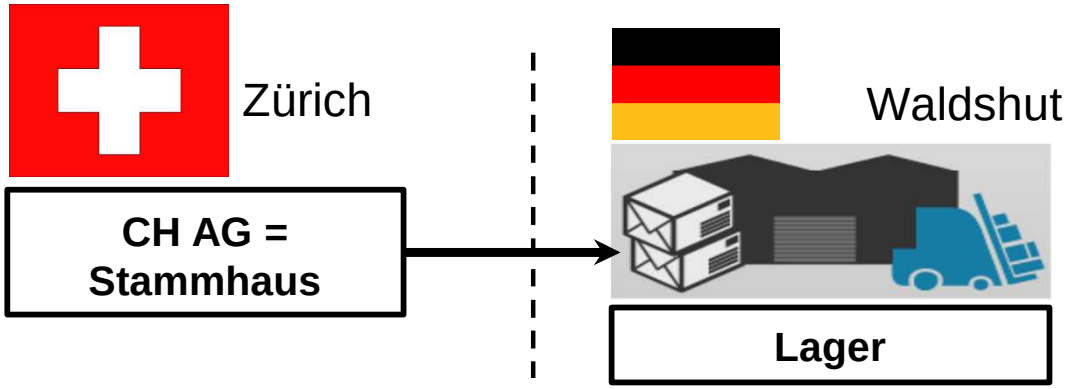
- **Kunden- und Verkaufsberatung** oder **Abschluss von Verträgen** in Lagereinrichtung
- Regelmäßiger **Lager- oder Ersatzteilverkauf**
- Ausführung von **Reparaturen** durch die Mitarbeiter der Lagereinrichtung

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.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

Lagerbetriebsstätte: umsatzsteuerliche Folgen (2/2)



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

- Aufgrund der Beschäftigung von eigenen Mitarbeitern und der dauerhaften Lagertätigkeit sind die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche BS („feste Niederlassung“) 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.

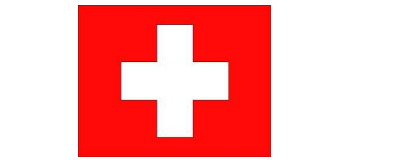
Praxishinweis: Bei der Ausübung von Lagertätigkeiten durch CH-Unternehmen in D sollte frühzeitig eine **Klärung der Einstufung als umsatzsteuerliche BS** mit dem für CH-Unternehmen in D zuständigen **Finanzamt Konstanz** erfolgen.

* Vgl. zu den Kriterien einer umsatzsteuerlichen festen Niederlassung EuGH-Urteil v. 13.6.2024 – C-533/22, SC Adient, DStR 2024, 1490.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Server-Betriebsstätte durch den Betrieb eines Rechenzentrums? *



Server-AG

Betrieb eines Rechenzentrums für Cloud-Services, KI-Anwendungen und Streaming-Dienste in angemieteten Räumlichkeiten

Server

- Nach **OECD-Auffassung** können Server auch ohne Personal feste GE im Sinne des Abkommensrechts darstellen, nicht aber die auf den Server gespeicherten Daten/Software.
- In Bezug auf das Kriterium der **Verfügungsmacht** dürfte ein digitales Zugriffsrecht iSd Art. 5 (1) des OECD-DBA-Musterabkommens zu bejahen sein.
- Ob auch eine **Verwurzelung** vorliegt, hängt davon ab eine **lokale und dauerhafte Nutzung** erfolgt.
- Im Ergebnis kann ein Rechenzentrum sowohl für dessen Betreiber als auch für dessen Kunden **im Einzelfall eine Betriebsstätte begründen**, **sofern eine Verwurzelung zu bejahen ist.** Dies sollte mangels gefestiger Verwaltungsauffassung mit dem zuständigen Finanzamt geklärt werden.
- Falls eine BS zu bejahen ist stellt sich die Frage, welcher **Gewinnanteil** der BS des Betreibers oder des Kunden zuzurechnen ist. Dabei dürfte die im Rechenzentren erzeugte **Wertschöpfung** sowie ggf. im Rechenzentrum **geschaffene immaterielle Werte** zu berücksichtigen sein.

Fazit: Aufgrund der zunehmenden Bedeutung von digitalen und KI-gestützten Geschäftsmodellen besteht das **Risiko, dass lokal genutzte Server- und Edge-Intrastrukturen zukünftig zu vermehrten Betriebsstättendiskussionen führen werden**.

* Vgl. hierzu ausführlich Ott, IStR 2026, 641 Ott zu Nexusprinzip – Von der Idee einer Betriebsstätte – Bemerkung zum BMF-Schreiben v. 18.6.2026.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Umsetzung AOA in D ab 2013 – Grundsätze

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

- Bestimmung der ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** der BS in Abhängigkeit von dem in der Betriebsstätte eingesetzten Personal (**maßgebliche „Personalfunktion“**).
- Fiktion des/der eigenständigen Besitzes/Nutzung von **Wirtschaftsgütern** (WG).
- Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** mit der Folge der Gewinnrealisierung auch bei Innentransaktionen (= Dealings) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.
- Anwendung von **Verrechnungspreisgrundsätzen** für die Bestimmung des Gewinns aus „Dealings“.
- Einführung des **KERT-Kriteriums** (key entrepreneurial risk taking functions) für den Finanzsektor (insb. **Banken/Versicherungen**) mit Maßgeblichkeit der unternehmerischen Risikoübernahme.
- (Generelle) **Anwendung** der neuen AOA-Grundsätze aus deutscher Sicht **bereits seit 2013** gem. § 1(5) AStG, es sei denn Nachweiserbringung, dass anderer DBA-Staat AOA nicht anwendet.
- **Betriebsstättengewinnaufteilungs-VO** (BsGaV) seit 2015 in Kraft, zusätzlich Verwaltungsgrundsätze als erläuterndes BMF-Schreiben vom 22.12.2016 (VWG BsGa).
- Aktuell wird **AOA-Umsetzung in § 1(5) AStG** in D von den Gerichten in Frage gestellt.*

➔ Abnahme Attraktivität der BS-Besteuerung durch **faktische Gleichstellung mit Tochterges**.
➔ **Anwendung von Verrechnungspreisgrundsätzen im Verhältnis zu BS wird in der Praxis häufig nicht beachtet**

* BFH-Beschluss v. 24.11.2021, I B 44/21; BFH-Urteile v. 18.12.2024 I R 45/22, I R 49/23 sowie beim BFH anhängige Verfahren I R 37/23, I R 38/23

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Systematik des AOA in Deutschland

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

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“.**

*In Anlehnung an Rupp, NWB Seminar Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften, 2017

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

AOA-Konzept – maßgebliche Personalfunktion und Zuordnung WG zur BS-Bilanz

Definition der für Zuordnung/Gewinnermittlung maßgeblichen Personalfunktion:

- **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 vgl. § 2 (5) BsGaV.
- **Keine Zuordnung** der Personalfunktion zu einer BS gem. § 4 BsGaV, wenn
  - kein **sachlicher Bezug** zur Geschäftstätigkeit besteht und Tätigkeit < **30 Tage** im WJ ausgeübt wird oder
  - bei rein unterstützendem Charakter oder die allgemeine Geschäftspolitik betreffend.

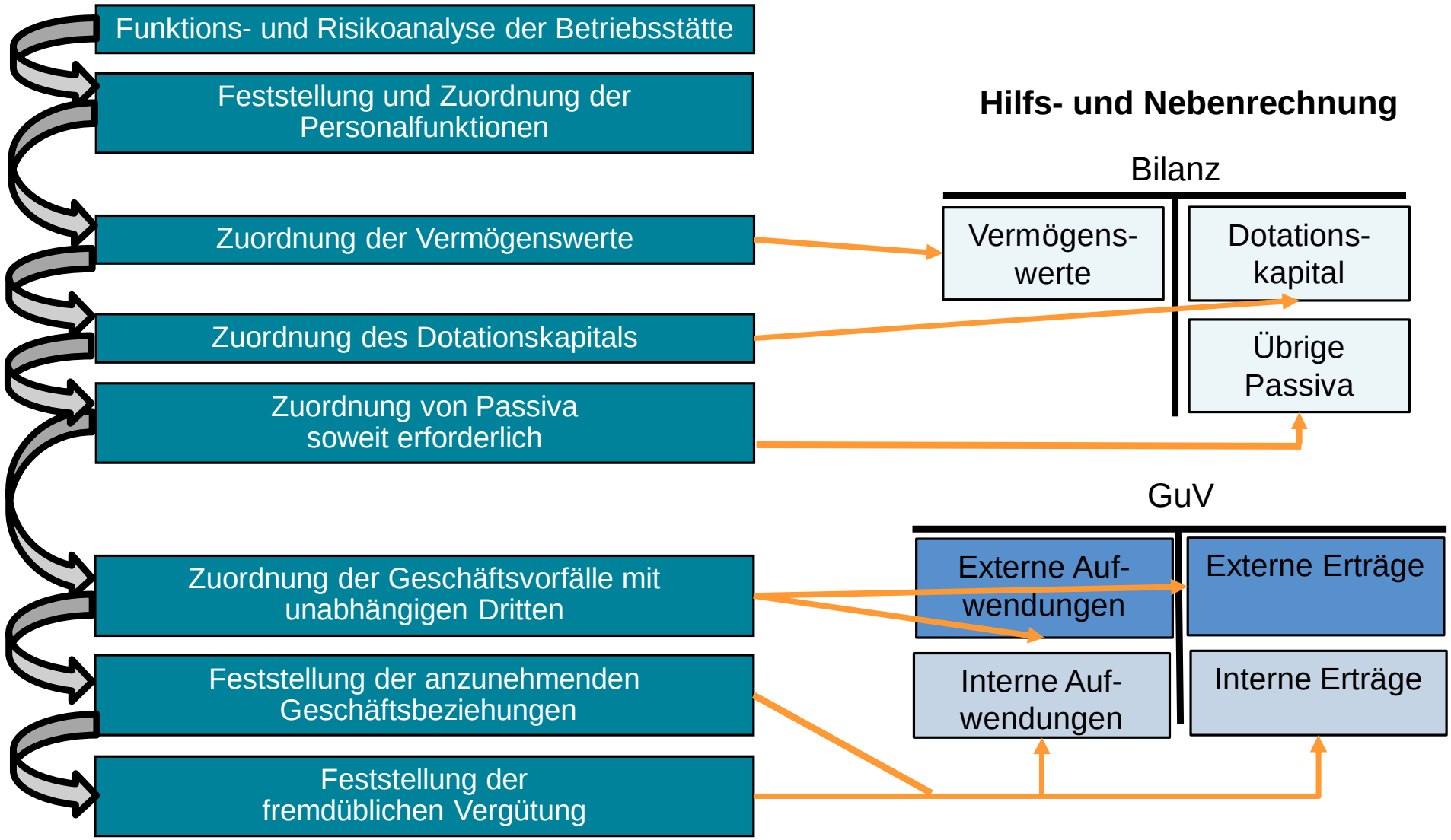
Betriebsstätten-Bilanz-Zuordnungen gem. § 5 ff. BsGaV:

- **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** 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** nach dem „Ursprung“, wo Vermögenswert (z.B. Forderung) geschaffen wurde,
- **Verbindlichkeiten** bei Zusammenhang mit BS-Vermögen (z.B. Finanzierung von BS-Vermögen); Fiskalischer Zweck: Eigenkapital einer ausländischen BS soll möglichst niedrig sein.

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

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

III. Betriebsstättengewinnaufteilung nach AOA*



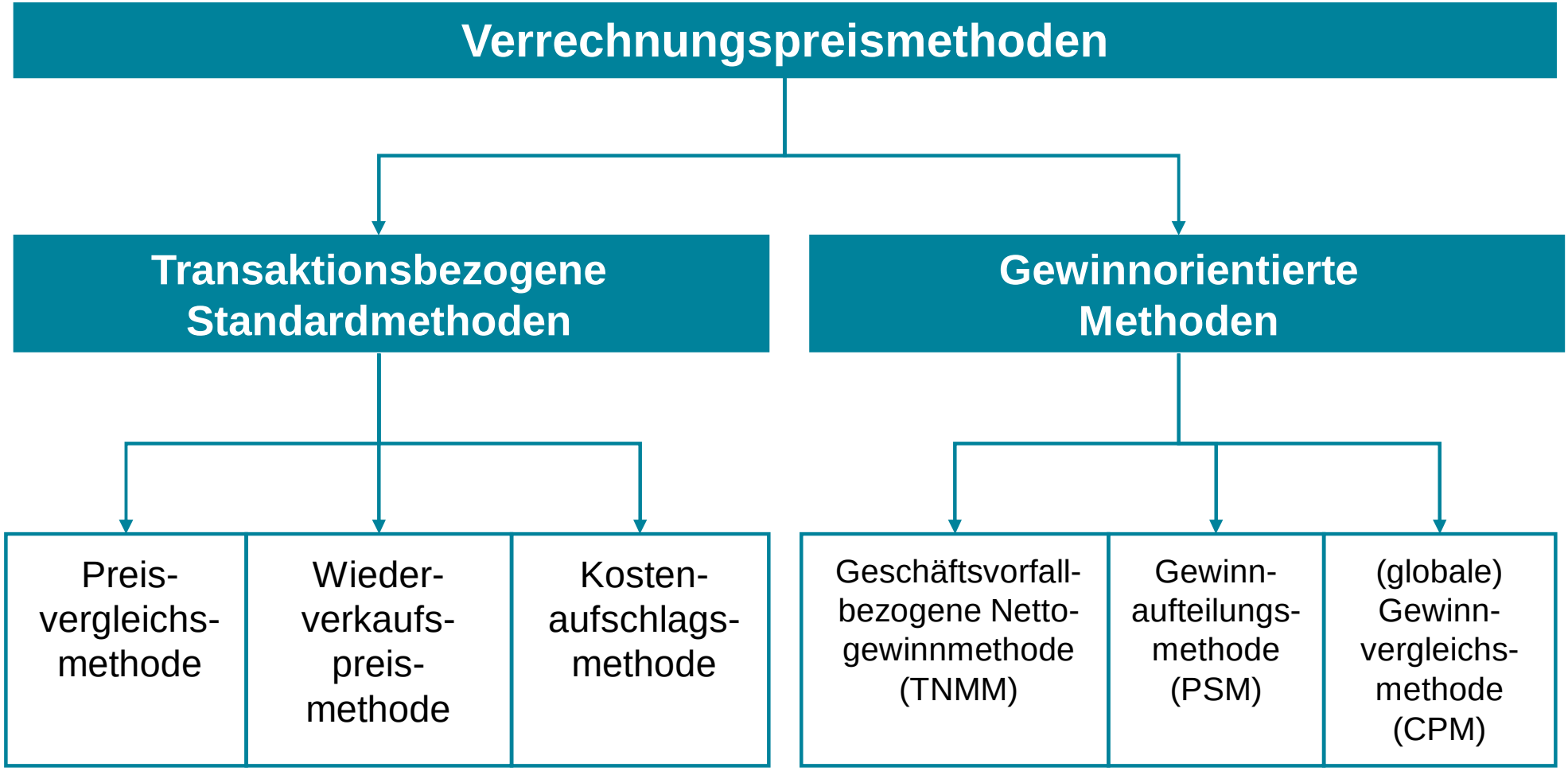
Quelle: In Anlehnung an Günter *Morlock Steuerfachtagung 2026 der Handelskammer CH-D, Update zu Verrechnungspreisen in Deutschland*

*VWG BsGa, Rn. 27-51ff. .

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Überblick Verrechnungspreismethoden



III. Betriebsstättengewinnermittlung

Fallbeispiel mit und ohne AOA

Der in Deutschland ansässige F betreibt einen Fahrradhandel und hat sowohl in Lörrach als auch in Basel ein Ladengeschäft für den Verkauf und die Reparatur von Fahrrädern. Der Einkauf der Fahrräder und der Ersatzteile erfolgt von Lörrach aus. Bei Bedarf werden die Teile von F selbst nach Basel gefahren, wo sie durch einen dort angestellten Arbeitnehmer in Empfang genommen werden.

Grundlagen für die Gewinnaufteilung	**Deutschland**	**Schweiz** (in € umgerechnet)
Umsatzerlöse Warenverkauf	150.000 €	75.000 €
Umsatzerlöse Reparaturen	120.000 €	90.000 €
Wareneinkauf	60.000 €	30.000 €
Personalkosten	37.500 €	37.500 €
Raumkosten	15.000 €	15.000 €
Sonstige Verwaltungskosten	30.000 €	

- Sonstige Verwaltungskosten von 7.500 € durch Betriebsstätte Schweiz verursacht
- Arbeitnehmer aus Lörrach repariert Fahrräder für Betriebsstätte (Lohn 5.000 €)
- Annahme: Fremdüblicher Kostenaufschlag 10%

Quelle: In Anlehnung an Günter Morlock, Steuerfachtagung 2026 der Handelskammer CH-D, Update zu Verrechnungspreisen in Deutschland

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Lösung ohne AOA (Verursachungsgerechte Aufteilung der Geschäftsvorfälle)

	Gesamt	Deutschland	Schweiz
Erträge:			
Umsatzerlöse Warenverkauf	225.000 €	150.000 €	75.000 €
Umsatzerlöse Reparaturen	210.000 €	120.000 €	90.000 €
Aufwendungen:			
Wareneinkauf	- 90.000 €	- 60.000 €	- 30.000 €
Personalkosten	- 75.000 €	- 37.500 €	- 37.500 €
Korrektur Personalkosten	0 €	+ 5.000 €	- 5.000 €
Raumkosten	- 30.000 €	- 15.000 €	- 15.000 €
Übrige Verwaltungskosten	- 30.000 €	- 30.000 €	- 0 €
Korrektur Verwaltungskosten	0 €	+ 7.500 €	- 7.500 €
Gewinn ohne AOA	210.000 €	140.000 €	70.000 €

Quelle: In Anlehnung an Günter Morlock, Steuerfachtagung 2026 der Handelskammer CH-D, Update zu Verrechnungspreisen in Deutschland

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Lösung nach AOA (Behandlung Betriebsstätte wie selbstständiges Unternehmen)

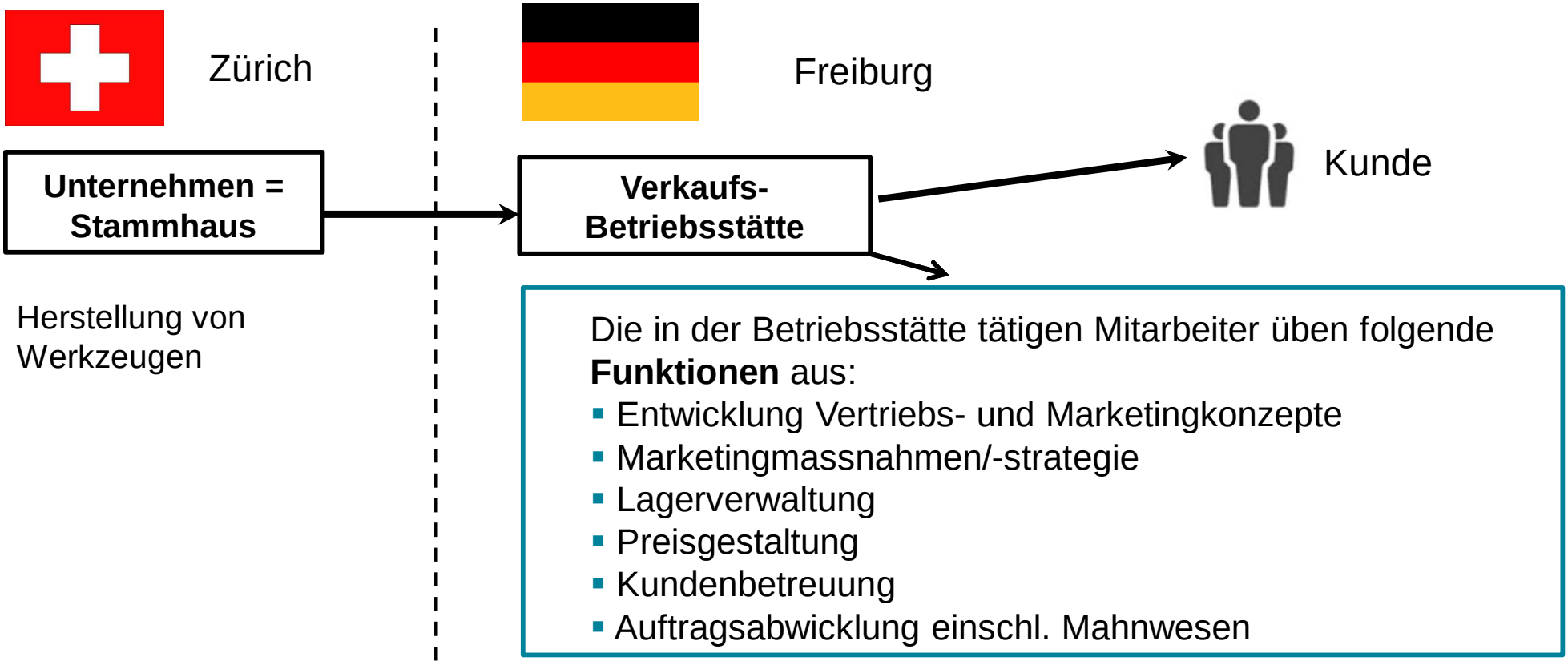
	Gesamt	Deutschland	Schweiz
Erträge			
Umsatzerlöse Warenverkauf	225.000 €	150.000 €	75.000 €
Umsatzerlöse Reparaturen	215.500 €	120.000 €	90.000 €
Erlöse Fremdleistungen 5.000 € + 10%	5.500 €	5.500 €	
Erlöse Dienstleistungen 7.500 € + 10%	8.250 €	8.250 €	
Aufwendungen			
Wareneinkauf	- 90.000 €	- 60.000 €	- 30.000 €
Personalkosten	- 75.000 €	- 37.500 €	- 37.500 €
Fremdleistungen Reparatur	- 5.500 €		- 5.500 €
Raumkosten	- 30.000 €	- 15.000 €	- 15.000 €
Sonstige Verwaltungskosten	- 30.000 €	- 30.000 €	
Bezogene Verwaltungsdienstleistungen	- 8.250 €		- 8.250 €
Gewinn nach AOA	210.000 €	141.250 €	68.750 €

Gewinn der Betriebsstätte Schweiz ohne AOA: 70.000 €

Quelle: In Anlehnung an Günter Morlock, Steuerfachtagung 2026, der Handelskammer CH-D, Update zu Verrechnungspreisen in Deutschland

III. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

BS-Gewinnermittlung aus D Sicht – Beispiel Vertriebsbetriebsstätte FRD

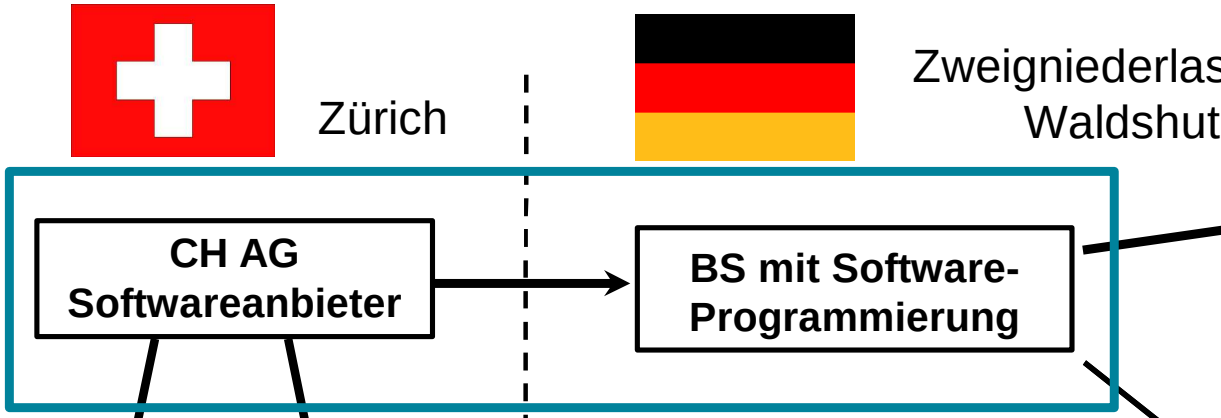


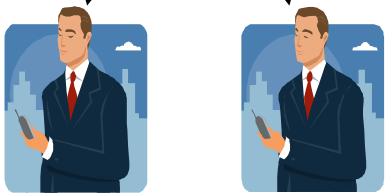
Lösung: Zuordnung der **Funktionen und Risiken** führt dazu, dass BS zwingend als **Eigenhändler** anzusehen ist, der sämtliche Risiken eines **full risk distributors** zuzuordnen sind (insb. Markt-Lagerhaltungs- und Delkredererisiko).

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

BS-Gewinnermittlung aus D Sicht – Beispiel Softwareprogrammierungs-BS





GF
Ort der GL in CH

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

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

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Hinweise zur Kostenaufschlagsmethode (1/2)

- Bestimmung VP durch Anwendung eines fremdüblichen, **funktions- und risikoadäquaten Gewinnaufschlags auf die Vollkosten**.
- Ausgangspunkt ist nicht der Marktpreis, sondern Plan-, Normal- oder Istkosten.
- **Idee**: Marktwirtschaftlich geführtes Unternehmen ist nur dauerhaft funktionsfähig, wenn Kosten voll gedeckt und ein Mindestgewinn erzielt wird (langfristige Preisuntergrenze).

Beispiel:		
	Plan-, Normal- oder Istkosten	100
	+ Branchenüblicher Gewinnaufschlag	12
	= Verrechnungspreis	112

- Höhe des fremdüblichen Gewinnaufschlags orientiert sich an:
  - Branchenüblichen Verhältnissen
  - Risiko, Funktion und Marktstellung des Unternehmens

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Hinweise zur Kostenaufschlagsmethode (2/2)

- **„Ultima Ratio“- Methode**, wenn für die Preisvergleichs- oder Wiederverkaufspreismethode keine Marktpreise als Fremdvergleichswerte verfügbar sind.
  - Am häufigsten angewandte Standardmethode in Deutschland!

- **Nachteile:**

  - Dem liefernden Unternehmen wird aufgrund der Verwendung „normalisierter“ Gewinnaufschläge stets ein sicherer Gewinn unterstellt.
  - Einbeziehung der Nachfrageverhältnisse fehlt. Damit werden bei der Preisfestsetzung nur unternehmensinterne Faktoren des Liefernden / Leistenden, nicht aber die des Abnehmers berücksichtigt.
  - Unklarheit des Kostenbegriffs durch Verwendung unterschiedlicher Kostenbegriffe für die Verrechnungspreisermittlung, soweit dafür betriebswirtschaftliche Gründe sprechen (Wahlfreiheit zwischen Kostenbegriffen).

- **Praxisproblem:** Ermittlung **fremdübliche Kostenbasis/fremdübliche Höhe des Gewinnaufschlags;** Daumenregel: 5 – 10 % lt. BMF v. 24.12.1999, 5 – 15 % lt. österreichischem BMF; bei Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung 5 % gem. OECD-VPL.

- **Anwendungsbereiche:**

  Produktion (insb. für hochkomplexe technische Güter und Halbfertigfabrikate), Lohn- und Auftragsfertigung, **Konzerndienstleistungen**, Auftragsforschung.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Hinweise zur Kostenaufschlagsmethode – Gewinnaufschläge bei Dienstleistungen

Interquartilsbandbreiten und Mittelwert über die einzelnen Servicekategorien für die Jahre 2008 bis 2014*

Services	1. Quartil	Median	3. Quartil	Mittelwert	Bandbreite
Legal	3,2%	11,6%	30,6%	18,6%	**27,4%**
Accounting	3,1%	6,3%	13,3%	9,7%	**10,2%**
Finance	1,8%	5,7%	13,9%	11,4%	**12,1%**
R&D	2,6%	5,3%	10,7%	7,7%	**8,1%**
IT	2,7%	5,3%	10,2%	7,6%	**7,5%**
Management	1,2%	4,0%	9,2%	7,3%	**8,0%**
Marketing & PR	1,4%	3,8%	6,9%	4,9%	**5,5%**
HR	1,3%	2,5%	4,6%	3,2%	**3,3%**
Transport	1,0%	2,4%	4,9%	3,6%	**3,9%**
Backoffice	**0,5%**	**1,8%**	**4,3%**	**3,2%**	**3,8%**

* Schwarz/Stein/Holinski/Hoffman in DB 2016, Kostenaufschläge bei der Verrechnung von konzerninternen Dienstleistungen, S. 2860.

III. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split

Zürich

Zweigniederlassung
Freiburg

CH AG
Life Science Unt.

→

BS

Leiter R&D
wichtige Forscher

GF und CFO

CH will aufgrund von Wichtigkeit der Funktionen in beiden Ländern die Profit Split Methode anwenden.

Gesellschaft macht noch keinen Gewinn. Die Steuersituation sieht wie folgt aus:
CH: kein Gewinn, keine Steuern
D: kein Gewinn, keine Steuern

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split

Zürich

Zweigniederlassung
Freiburg

CH AG
Life Science UN

→

BS

Leiter R&D
wichtige Forscher

GF und CFO

D geht grundsätzlich davon aus, dass für Betriebsstätten die Kostenaufschlagsmethode mit 10% Gewinnaufschlag erste Wahl ist.

Situation CH: kein Gewinn, keine Steuern
Situation D: Total Kosten in D: 800‘000 €
Fremdüblicher Gewinnzuschlag: 10% = 80‘000 €

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreis-Dokumentation Local File (1/2)

Sachverhaltsdokumentation gem. § 4 Abs. 1 Nr. 1 - 3 GAufzV

Allgemeine Informationen

- Darstellung der **Beteiligungsverhältnisse** zwischen Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen
- Darstellung der organisatorischen und operativen **Konzernstruktur** sowie deren Veränderungen
- Beschreibung der **Management- und Organisationsstruktur**
- Beschreibung der **Tätigkeitsbereiche** des Steuerpflichtigen und der **Geschäftsstrategie** einschl. Veränderungen

Geschäftsbeziehungen

- **Übersicht** über Art und Umfang der **Geschäftsbeziehungen** (geschäftsvorfallbezogen, Gruppenbildungen sind aber grundsätzlich zulässig) und die ihr zugrunde liegenden Verträge und deren Veränderungen
- **Auflistung** der wesentlichen **immateriellen Werte**, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt

Funktions- & Risikoanalyse / Wertschöpfungsbeitragsanalyse

- Informationen über die vom Steuerpflichtigen und den verbundenen Unternehmen ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** sowie **eingesetzte Wirtschaftsgüter** (Darstellung in Form von Star Charts möglich)
- Informationen über vereinbarte **Vertragsbedingungen**, gewählte **Geschäftsstrategien** sowie **bedeutsame Markt- und Wettbewerbsverhältnisse**
- Beschreibung der **Wertschöpfungskette** und Darstellung der **Wertschöpfungsbeiträge** (Wertschöpfungsanalyse, fakultativ gem. Tz. 3.7 VWG VP 2024)

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Verrechnungspreis-Dokumentation Local File (2/2)

Angemessenheitsdokumentation gem. § 4 Abs. 1 Nr. 4 GAufzV = Verrechnungspreisanalyse

Aufzeichnung der wirtschaftlichen/rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Preisen/Geschäftsbedingungen im Konzern

- **Darstellung** der **angewandten Verrechnungspreismethode** sowie **Begründung der Auswahl und Geeignetheit** dieser Methode
- Unterlagen über die **Berechnungen** bei der Anwendung der gewählten Methode
- Auflistung verwendeter **vergleichbarer Geschäftsvorfälle** einschl. Vergleichsunternehmen insb. interne Fremdvergleiche
- **Datenbankstudien**
- Nachweis der Verrechnungspreisbestimmung **im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls**

  → ***Aufzeichnung der zum Zeitpunkt der Preisbestimmung verfügbaren und verwendeten bedeutsamen Informationen***

- Sofern **Fremdvergleichsdaten**/Datenbankstudien **nicht verfügbar** sind: **Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten** gem. VWG VP 2024 Tz. 3.40.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

VP-Doku - Vorlageverpflichtung mit Bekanntgabe Prüfungsanordnung ab 2025

Ab dem 01.01.2025 besteht für den Fall einer Betriebsprüfung ohne gesondertes Verlangen innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eine **Vorlagepflicht für folgende Aufzeichnungen**:

- Transaktionsmatrix,
- Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sowie
- *Stammdokumentation bei Überschreiten der Größenklassen (Masterfile).*

Da eine Prüfungsanordnung, die in 2025 ergeht, regelmäßig auch Prüfungszeiträume vor 2025 umfasst, muss eine **Transaktionsmatrix auch für die Vorjahre** erstellt werden.

Beispiel:
Bei der Betriebsstätte B ist in 2026 eine Außenprüfung für die BP-Jahre 2021-2023 geplant. Bei einer Prüfungsanordnung, die am 20.02.2026 für die BP-Jahre bekanntgegeben wurde, ist sodann die **Transaktionsmatrix** (sowie ggf. Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle) innerhalb von 30 Tagen für diese BP-Jahre **ohne gesondertes Verlangen** bis zum 20.03.2026 **vorzulegen**.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

VP-Doku Transaktionsmatrix - Grundsätze

- Die Transaktionsmatrix ist ab 2025 nach § 90 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ein verpflichtender Bestandteil der Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation.
- Es handelt sich dabei um eine **strukturierte tabellarische Übersicht mit allen relevanten Informationen zu grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen des inländischen Unternehmens mit nahestehenden Personen (= verbundene UN).**
- Ziel: schnelle **Identifikation prüfungswürdiger und risikoträchtiger Geschäftsbeziehungen**.

Zwingende Angaben der Transaktionsmatrix
➢ Gegenstand und Art der Geschäftsvorfälle
➢ Beteiligte an den Geschäftsvorfällen unter Benennung von Leistungsempfänger und Leistungserbringer
➢ Volumen und Entgelt der Geschäftsvorfälle
➢ Vertragliche Grundlage der Geschäftsbeziehungen
➢ Angewandte Verrechnungspreismethode
➢ Betroffene Steuerhoheitsgebiete
➢ Abweichung von der Regelbesteuerung im betreffenden Steuerhoheitsgebiet

III. Betriebsstättengewinnermittlung

VP-Doku - Local File: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen

Definition „kleineres Unternehmen“:

- Umsätze aus **Lieferungen von Gütern / Waren max. 6 Mio. €** **und**
- **andere Leistungen** (insbesondere Dienstleistungen) **max. 600.000 €**
- jeweils **im Verhältnis zu ausländischen verbundenen Unternehmen** im Wirtschaftsjahr (Addition von Erlösen und Aufwendungen)

- Umfangreiche Dokumentationspflichten greifen gem. § 6 GAufzV grundsätzlich nicht für sog. „**kleinere Unternehmen**“
- Lediglich **Verpflichtung zur Vorlage vorhandener Unterlagen** und zu **mündlichen Auskünften** zum Nachweis fremdüblicher VP-Ermittlung innerhalb von 30 Tagen nach Aufforderung durch Betriebsprüfer gem. § 90 Abs. 4 AO – Fristverlängerung möglich?
- Vorlagepflicht der **Transaktionsmatrix** auch für kleine UN ab 2025 unklar

Praxishinweis:
Im internationalen Vergleich sind die deutschen Grenzen für die VP-Dokumentationspflichten viel zu niedrig und führen gerade im unteren Mittelstand zu einem zu hohen Verwaltungsaufwand.
→ **Anhebung der Grenzen insb. für andere Leistungen dringend geboten!**

III. Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

VP-Doku-Vorlage von E-Mails: BFH-Beschluss vom 30.4.25, XI R 15/23

Entscheidung des Bundesfinanzhofs v. 30.4.2025 zur Vorlagepflicht von E-Mailkorrespondenz zu Konzern-VP:

- **E-Mails können** als Handels-/Geschäftsbriefe der Aufbewahrungspflicht des § 147 (1) Nr. 5 AO **unterliegen.**
- Es besteht eine **Vorlagepflicht für aufbewahrungspflichtige E-Mails/andere Nachrichten/Anlagen mit rechnungslegungsrelevanten Inhalten** (ohne firmeninterne und private Mails).
- E-Mail-Kommunikation ist so zu organisieren, dass **berechtigte Einsichtnahme durch die FinVerw** erfolgen kann, **ohne** dass **geschützte Bereiche** berührt werden. Der damit verbundene **erhebliche Zeitaufwand ist zumutbar**

Anwendung für die Praxis:

- Anforderung der BP muss sich in Bezug auf VP auf steuerlich relevante E-Mails oder Daten beziehen, hinreichend genau bestimmt und verhältnismäßig sein.
  => **Unterscheidung in steuererhebliche und steuerunerhebliche Tatsachen erforderlich**
- Die **Auswahl** hat **durch den Steuerpflichtigen** zu erfolgen und ist in einem maschinell auswertbaren Format an die **FinVerw** zu übermitteln (**einschl. Nachrichten über Messenger- und Chat-Dienste!**).
- Für sog. **„Hybrid-Dokumenten“,** die sowohl Sachverhaltsdarstellungen als auch (steuer)rechtliche Würdigungen (z. B. Analysen und Gutachten zu VP) enthalten, sind die darin enthaltenen rechtlichen Würdigungen nicht umfasst.[1]
- E-Mails sind aufgrund der großen Menge bestenfalls durch den notwendigen Einsatz von KI-Systemen zu **analysieren**, hinsichtlich der Aufbewahrungspflicht zu **klassifizieren** und **anschließend in ein Archivsystem zu überführen**.[2]

Beratungshinweis:
Offen bleibt weiterhin, ob auch **E-Mailkorrespondenz mit dem Steuerberater (einschl. Gutachten)** vorzulegen sind, was von der Finanzverwaltung bejaht, von der Kommentierung aber verneint wird.

[1] Puls, IStR 2026, 238, 241 f.
[2] Bartuschka, BB 2026, 1259, 1260 ff.

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Unilaterale Maßnahmen oder Verständigungsverfahren

- Wird der Gewinn einer BS infolge einer Anpassung durch die deutsche Finanzverwaltung **sowohl in D als auch CH besteuert wird**, ergibt sich eine **Doppelbesteuerung**.
- Die Doppelbesteuerung kann **unilateral** durch einen Besteuerungsverzicht der Schweiz oder seitens D beseitigt werden. Ab 2026 sieht das DBA in Art. 7 Abs. 3 des DBA für BS eine verbesserte Möglichkeit der Gegenberichtigung bei Gewinnanpassungen vor.
- Sofern keiner der Staaten auf das Besteuerungsrecht verzichtet, was regelmäßig der Fall ist, verbleibt dem Steuerpflichtigen nur die Möglichkeit einer **Klage oder** die **Einleitung eines Verständigungsverfahrens** nach Artikel 26 des DBA D/CH.
- Das Verständigungsverfahren **dauert** nach aktuellem Stand im Deutsch-Schweizer Verhältnis **ca. 20 Monate.**
- **Im Regelfall** führt ein Verständigungsverfahren zur **Beseitigung der Doppelbesteuerung**, in (Missbrauchs-) Fällen kann aber der Antrag abgelehnt werden. Es besteht zwar kein Einigungszwang, bei einer fehlenden Einigung der Finanzbehörden kann aber auf Antrag ein **Schiedsverfahren** eingeleitet werden.
- Alternative **Gerichtsverfahren** können sich **deutlich länger** hinziehen, insb. wenn Revision beim BFH eingelegt wird. Zudem bieten Gerichtsverfahren **keine Sicherheit für die Beseitigung der Doppelbesteuerung**

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

Verständigungsverfahren nach Artikel 26 des DBA Deutschland Schweiz

- **Antragsstellung** innerhalb von drei Jahren nach Eintritt der Doppelbesteuerung im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen, in D beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)[1], in der Schweiz beim Staatsekretariat für internationale Finanzfragen (SIF)[2].
- **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 der Schweiz können aufgrund einer Verständigungslösung hingegen nur Veranlagungen korrigiert werden, die innert 10 Jahre vor dem Antrag auf Einleitung des Verständigungsverfahren eröffnet wurden (Art. 21 StADG).

Bei fehlender Einigung → Antrag auf Einleitung Schiedsverfahren

[1] vgl. zur Antragstellung BMF-Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren v. 24.9.2025, BStBl. I 2025, 1738.
[2] vgl. SIF-Merkblatt Verständigungsverfahren vom Januar 2023.

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Schiedsverfahren nach dem DBA Deutschland Schweiz

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

  ➡ Aufgrund der begrenzten personellen Kapazitäten zukünftig vermutlich häufiger 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).

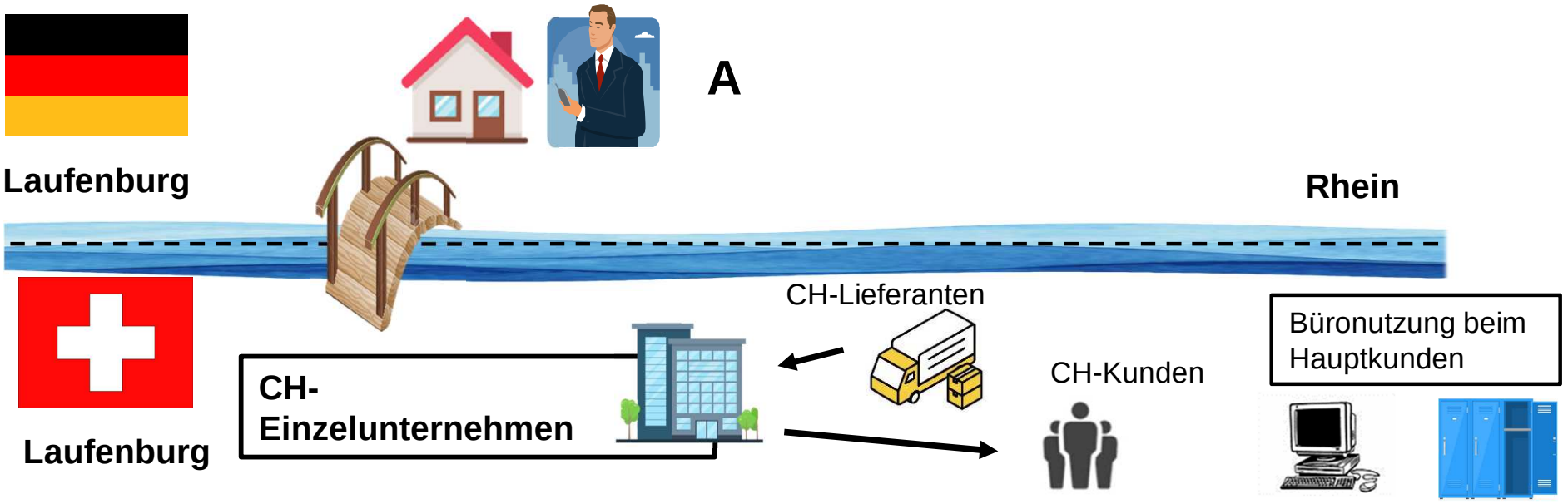
- **Objektive Entscheidung der neutralen Schiedsstelle** ohne Rücksichtnahme auf fiskalische Interessen der beteiligten Staaten.

- 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. In D erfolgt eine Korrektur in den jeweiligen Jahren nach § 175a AO.

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

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



- **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**

IV. Vermeidung der Doppelbesteuerung

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

- 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
  - Bestätigung der Tätigkeit beim Kunden durch den Kunden
  - Wahrnehmung von Terminen mit Kunden und Lieferanten im Büro
  - Kreditkartenbelege zur Dokumentation der Anwesenheit in der Schweiz

Praxishinweis:
Zur **Beweisvorsorge** empfiehlt sich die Dokumentation der Tätigkeit in CH über folgende **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.

Abkürzungsverzeichnis

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AOA	Authorised OECD Approach
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AStG	Außensteuergesetz
ArbG	Arbeitgeber
ArbN	Arbeitnehmer
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BS	Betriebsstätte
BP	Betriebsprüfung
BStBl	Bundessteuerblatt
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DL	Dienstleistung
DStR	Deutsches Steuerrecht
DSGVO	Datenschutz-Grundverordnung
FG	Finanzgericht
FR	Finanzrundschau
FRD	Full Risk Distributor
FV	Finanzverwaltung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung
GE	Gechäftseinrichtung
GewSt	Gewerbesteuer
GF	Geschäftsführung
GL	Geschäftsleitung
HO	Home Office
insb.	insbesondere
insg.	insgesamt
IStR	Internationales Steuerrecht
KERT	key entrepreneurial risk taking functions
KSt	Körperschaftssteuer
mind.	mindestens
MWStSyRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
RE	Rechnung
RL	Richtlinie
RZ	Randzeichen
st.	ständigen
UN	Unternehmen
Ust	Umsatzsteuer
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten Gewinnaufteilung
VO	Verordnung
VP	Verrechnungspreis
WG	Wirtschaftsgut
z.B.	zum Beispiel
VB	Vetreter-Betriebsstätte
VZ	Veranlagungszeitraum

Bundesministerium der Finanzen

Ministerialrat Dr. Daniel Fehling, LL.M. (King‘s College London)

Steuerabteilung des BMF, Berlin

Leiter des Referats IV B 2, zuständig u.a. für

- **Grundsatzfragen der Doppelbesteuerungsabkommen**
- **Doppelbesteuerungsabkommen mit EU-Staaten, Großbritannien, Japan, Kanada, USA und der Schweiz**

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Partner bei der bws Graf Kanitz GmbH am Standort Freiburg
- Berater von mittelständischen Unternehmen in sämtlichen Fragen des Internationalen Steuerrechts, insb. Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Quellenbesteuerung sowie Hinzu- und Wegzugsbesteuerung.
- 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 GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

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

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Zusatzinformationen

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Betriebsstättengrundsätze nach internationalem Abkommensrecht - Übersicht

Als **Betriebsstätte** gelten:

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

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

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

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

Nicht als **Betriebsstätte** gelten:

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

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

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

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

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

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

Homeoffice: bei regelmäßiger/dauerhafter Nutzung für die Unternehmenstätigkeit 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

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 – Fallbeispiele

Feste Geschäftseinrichtung: Vermietung Immobilie über Hausverwaltung

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

CH-AG

vermietet

- Mangels Verfügungsmacht an eigengenutzten Räumen begründet die CH AG **keine BS in D**
- D hat jedoch nach dem Belegenheitsprinzip des Art. 6 des **DBA das Besteuerungsrecht für die Einkünfte** aus dem Grundstück (einschl. von Veräußerungsgewinnen)
- Die Einkünfte unterliegen nur der **Körperschaftsteuerpflicht mit 15,83 %**, mangels Begründung einer inländischen BS gem. § 12 AO aber 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**.*

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

II. Betriebsstättenbegründung

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).*

- **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.**

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

II. Betriebsstättenbegründung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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.

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Bau- und Montagebetriebsstätte – Fristberechnung (1/2)

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

CH-AG

II. Betriebsstättenbegründung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

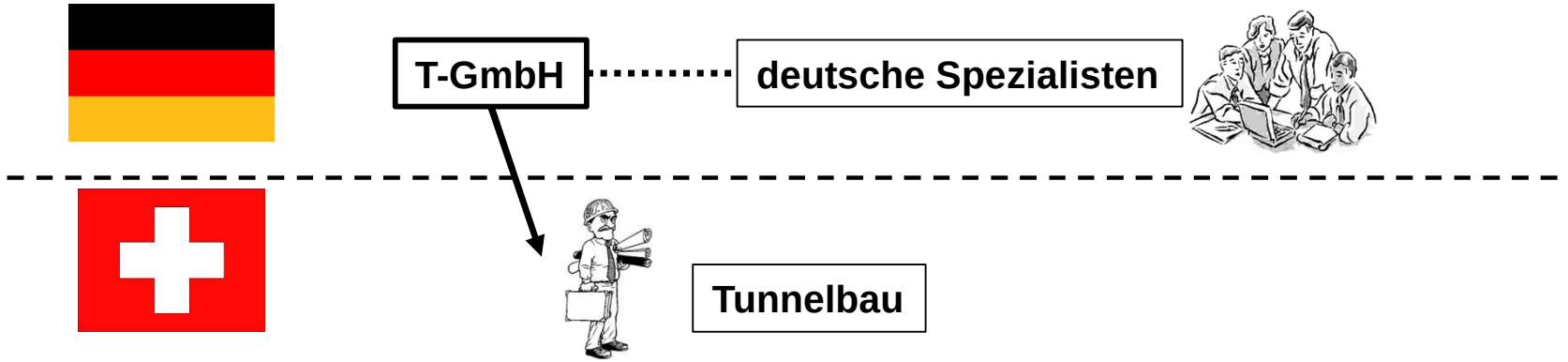
Bau- und Montagebetriebsstätte – Fristberechnung (2/2)

- 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. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte – 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.

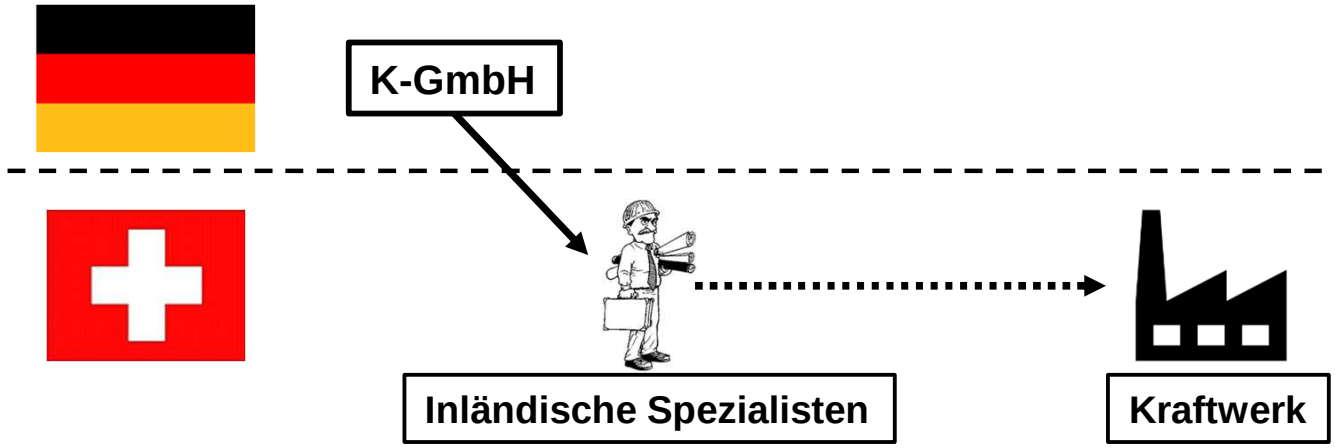
➢ Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode** gem. § 32 Abs. 1 BsGaV, obwohl die Umsetzung der in D erarbeiteten Problemlösungen in CH technisch anspruchsvoll ist. Auch eine untergeordnete Mitarbeit des Betriebsstättenpersonals an Problemlösungen ist unschädlich, so dass im Ergebnis die Bau- und Montage-BS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

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte – 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.

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung

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

München

A

Tessin

Architekten KG
Erbringung von Architektur-Dienstleistungen

Operative GF

Verwaltungs-GF

- Entwicklung Know-how in D
- Aufbau Kundenbeziehungen in D
- Haupttätigkeit wird durch Mitarbeiter mit Spezialwissen erbracht
- Ausschließliche operative Tätigkeit der KG auf D-Markt
- A ist einziger Ges-GF und übt Tätigkeit zu 50 % in D aus (überwiegend operative Tätigkeit)

Personal in D

Kunden in D

- Ehefrau und Kind haben Hauptwohnsitz in CH, das Kind besucht Schule im Tessin
- A hat einen weiteren Wohnsitz in D
- Mittelfristige Übersiedlung des A nach CH
- 50 % Tätigkeit im HO im Tessin, überwiegend Verwaltungstätigkeiten

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.