

Betriebsstättenbesteuerung: aktuelle Fallstricke in der Unternehmenspraxis

**Handelskammer Deutschland-Schweiz,
Zürich**

1. Juni 2021

Nadia Tarolli Schmidt

Advokatin

dipl. Steuerexpertin

Winfried Ruh

Steuerberater

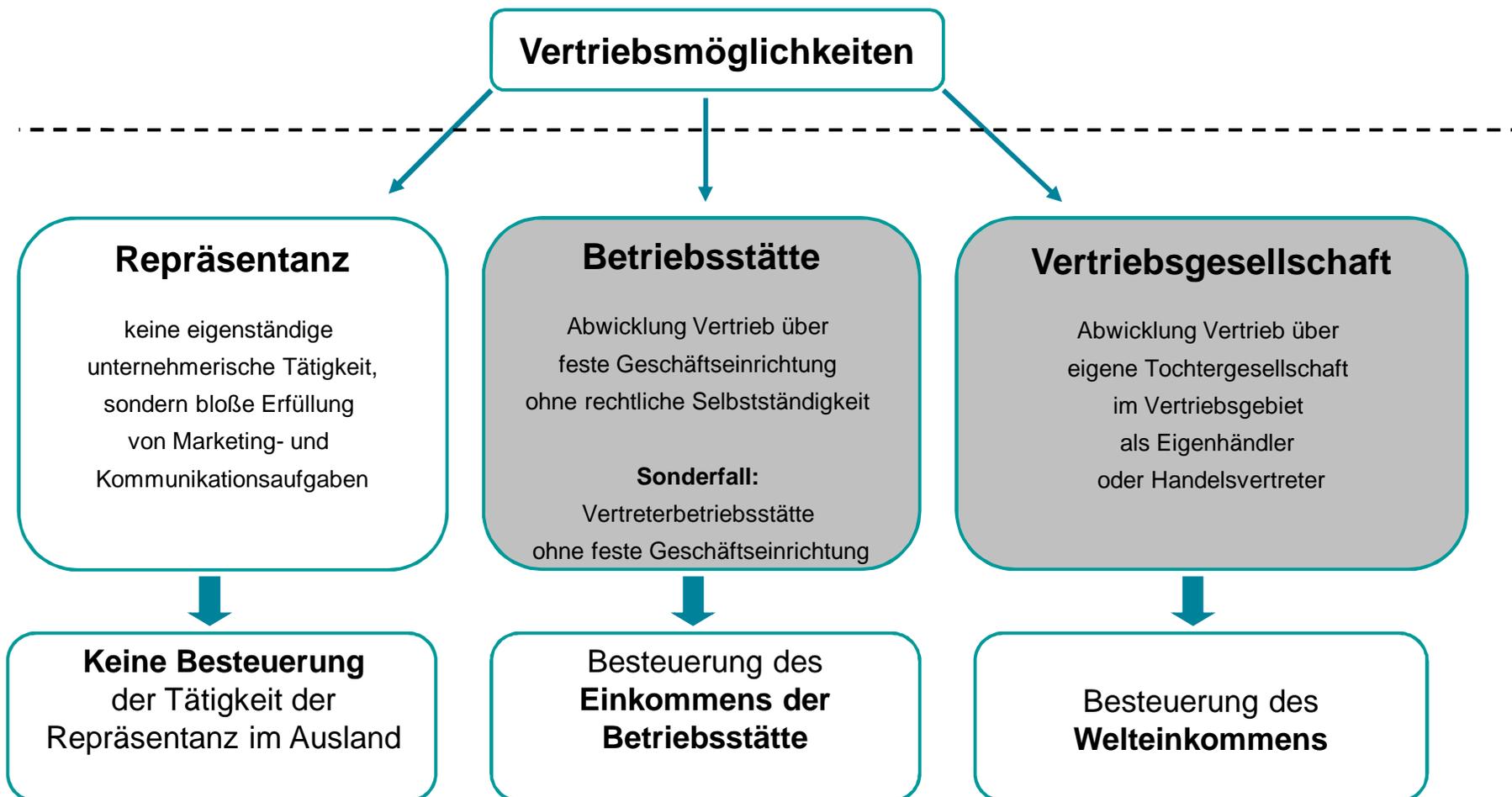
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Betriebsstättenbesteuerung: aktuelle Fallstricke in der Unternehmenspraxis

Gliederung

- I. Überblick**
- II. Begründung von Betriebsstätten**
- III. Betriebsstättengewinnermittlung**
- IV. Fallbeispiele**

Mögliche Vertriebsformen im Ausland



Betriebsstättengrundsätze nach internationalem Abkommensrecht - Übersicht

Als **Betriebsstätte** gelten

Feste Geschäftseinrichtung (GE):

Ort der Leitung
Zweigniederlassung
Geschäftsstelle
Fabrikations- oder Werkstätte

Regelmäßige Tätigkeit eines **abhängigen Vertreters** (insbesondere Mitarbeiter) mit Abschlussvollmacht^{***}, 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.*

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**“).*

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. **

Homeoffice: Grundsätzlich keine BS, aber: Im Einzelfall bei regelmäßiger und dauerhafter Nutzung für die Unternehmenstätigkeit ohne weiteres Büro Betriebsstättenbegründung möglich.

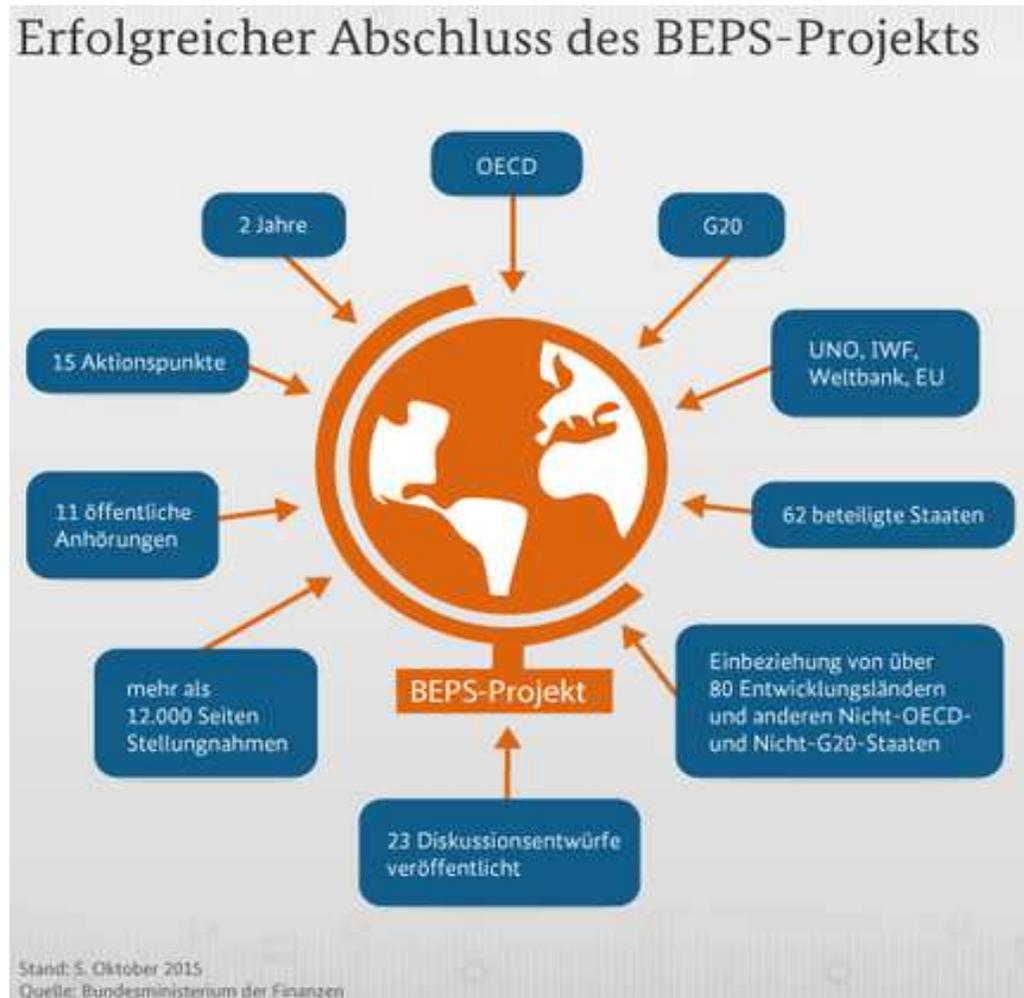
* Nach (neugefassten) OECD-MA vom 21.11.2017 betriebsstättenbegründend, sofern Tätigkeit nicht nur vorbereitend oder reine Hilfstätigkeit

** Nach OECD-MA vom 21.11.2017 Einschränkung für Kommissionäre, sofern Tätigkeit nahezu ausschließlich für eng verbundene UN erfolgt

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

I. Überblick – Änderungen durch BEPS-Projekt

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) – Projekt seit 2014

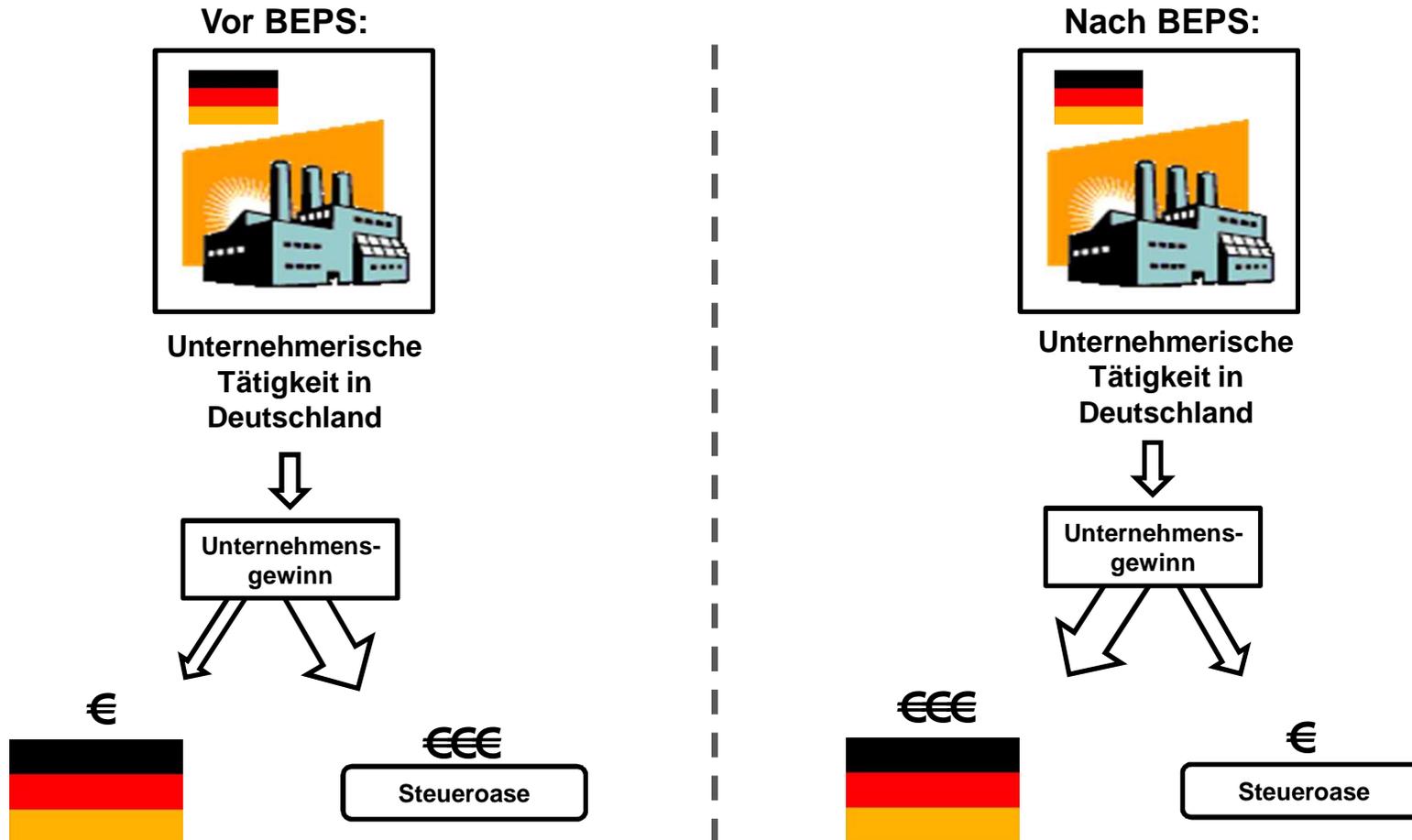


Quelle: Bundesministerium der Finanzen (BMF)

- **BEPS = Gewinnkürzung und Gewinnverlagerung**
- **teilnehmende Staaten:** alle Staaten der OECD und der G20 sowie Entwicklungs- und Schwellenländer.
- **Ziel:** Vorgehen gegen den schädlichen Steuerwettbewerb der Staaten und aggressive Steuerplanungen international tätiger Konzerne.
- **Ergebnis:** Unterzeichnung Maßnahmenkatalog Multilaterales Instrument (**MLI**) und zunehmende BS-Begründung.

I. Überblick – Änderungen durch BEPS-Projekt

Gewinnverlagerung: Worum geht es?



Quelle: in Anlehnung an BMF

BEPS-Aktionspunkt 7: Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs

- Nach internationalem Verständnis Besteuerung unternehmerischer Aktivitäten ausländischer Unternehmen (UN) nur bei **Verdichtung des wirtschaftlichen Engagements** im Betriebsstätten-Staat.
- Einige **Steuergestaltungen** zielen auf die **Umgehung der Betriebsstätten-Besteuerung** ab.
- Beispiele:
 - **Vertreter-Betriebsstätte** durch tatsächliches Aushandeln des Vertrags im BS-Staat durch einen formal-rechtlich nicht zum Vertragsabschluss bevollmächtigten Vertreter
 - Ausnutzung Betriebsstätten-Ausnahme für **Lager-Betriebsstätten** durch das bloße Unterhalten eines **Lagers** ohne Verkaufstätigkeit aber mit über die bloße Lagerhaltung hinausgehenden Aktivitäten.

Folge: Im Rahmen der BEPS-Arbeiten zu Aktionspunkt (AP) 7 wurden Empfehlungen zur Anpassung des Betriebsstättenbegriffs u.a. zu Vertreter- und Lager-Betriebsstätten beschlossen. Am 21.11.2017 erfolgte deren Umsetzung im umfassend angepassten OECD-Musterabkommen (MA) und OECD-Musterkommentars (MK).

I. Überblick – Änderungen durch BEPS-Projekt

Umsetzung der BEPS-Änderungen über Multilateral Instruments durch D/CH



Deutschland

D setzt die BEPS-Änderungen hinsichtlich Lager-BS um, nicht aber die Änderungen bei Vertreter-BS



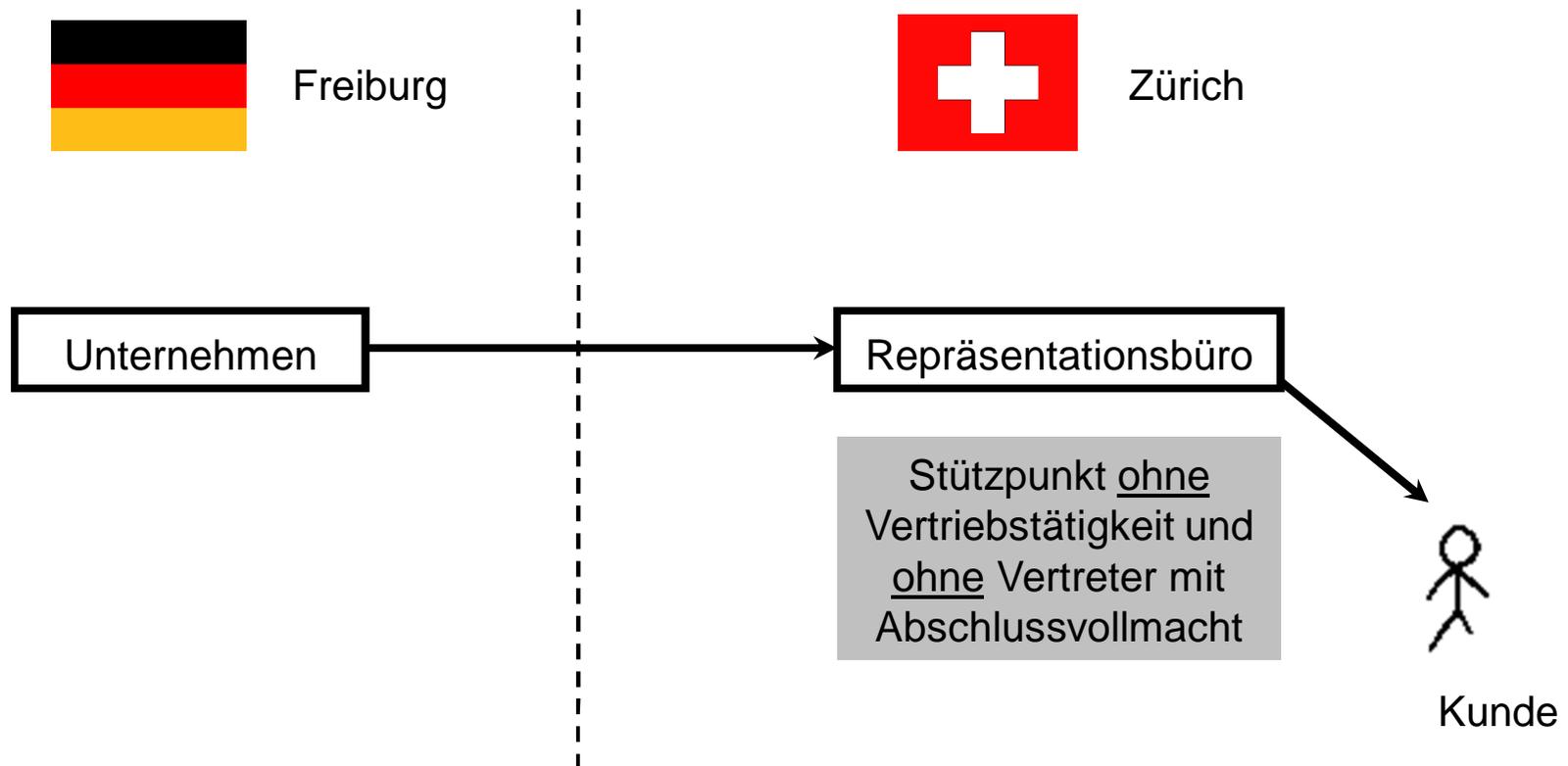
Schweiz

CH setzt die BEPS-Änderungen insgesamt **nicht** um und hat auch noch keine entsprechenden Regeln in DBA übernommen

Rechtsfolge: im Verhältnis D-CH gibt es mangels Akzeptanz der Änderungen bei Lager-BS durch CH aktuell keine Änderungen durch BEPS-Initiative.

II. Begründung von Betriebsstätten (BS) – Negativabgrenzung

Repräsentanz = feste GE mit Tätigkeiten vorbereitender Art /Hilfstätigkeiten



Rechtsfolge: Keine Betriebsstättenbegründung/Besteuerung der Tätigkeiten der Repräsentanz in der Schweiz.

II. Begründung von Betriebsstätten – Negativabgrenzung

Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten - Grundsätze

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

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

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

II. Begründung von Betriebsstätten - 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 UN** (zB Erstellung/Durchführung von Werbematerial, Werbespots, Anzeigen, Kunden-veranstaltungen),
- zur **Erteilung von Informationen** (zB Kontaktpflege zu Banken/Versicherungen, Aufbau von Kunden- und Produktdatenbanken, Marktstudien, After-Sales-Services),
- zur Betreibung von **wissenschaftlicher Forschung**.

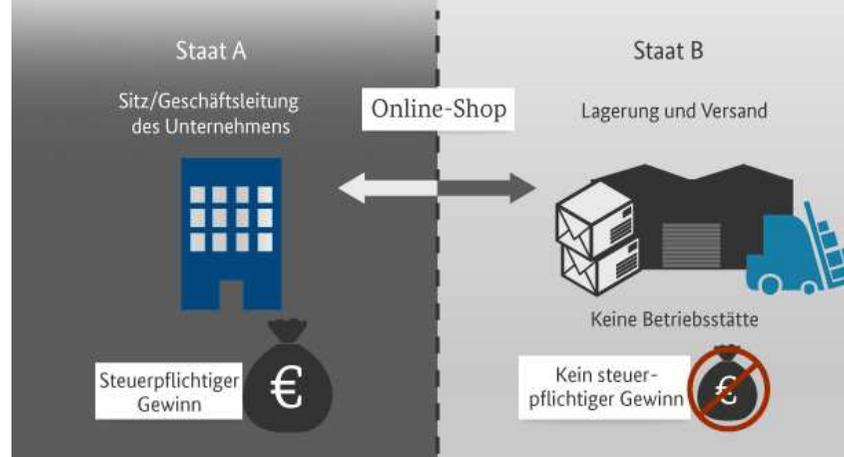
Rechtsfolge: keine Besteuerung der Tätigkeit der Einrichtungen im Belegenheitsstaat.

II. Begründung von Betriebsstätten – Negativabgrenzung

Lagerbetriebsstätten:

Fallbeispiel - Empfehlung zu Aktionspunkt 7
Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs

BEPS-Projekt



Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Projekt
Empfehlung zu Aktionspunkt 7: Aktualisierung des Betriebsstättenbegriffs



II. Begründung von Betriebsstätten

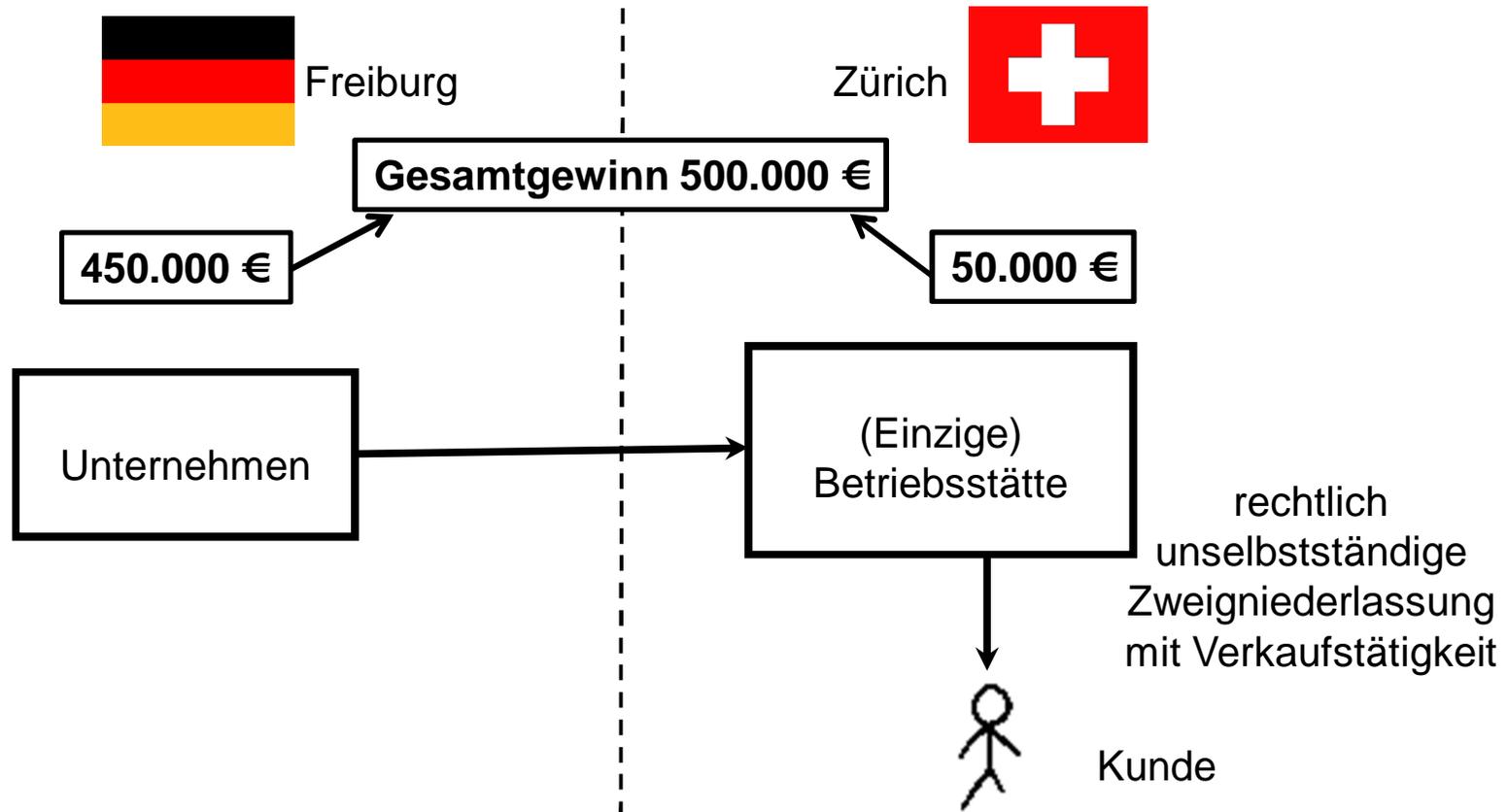
Lagerbetriebsstätten: BS-Begründung bei Haupttätigkeit (nach OECD-MA/BEPS-AP 7)

- Nach den bis 2017 geltenden OECD-Regelungen begründen Lager aufgrund des **Ausnahmekatalogs** des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA aus Vereinfachungsgründen generell **keine BS**, sofern in der Lager-BS keine Verkaufsaktivitäten erfolgen.
- Die **BEPS-Änderungen** sehen nun aber vor, dass der DBA-Ausnahmekatalog insgesamt nur noch dann anwendbar sein soll, wenn die dort aufgezählten **Tätigkeiten** der festen Geschäftseinrichtung **nur vorbereitender Art sind oder Hilfstätigkeiten** darstellen.
 - ➔ Sofern also die **Lagertätigkeit die Haupttätigkeit** darstellt, begründet ein Lager nach BEPS-AP 7 zukünftig eine BS.
Entsprechende **Umsetzung im neu gefassten OECD-MA am 21.11.2017.**
- **D wendet die BEPS-Option Aktionspunkt 7** hinsichtlich der Begründung von Lager-BS bei Ausübung einer Haupttätigkeit an.
- **CH wendet die BEPS-Option Aktionspunkt 7 generell nicht an.**

➔ **Keine Anwendung der BEPS-Änderung für Lager-BS** im Verhältnis zwischen CH und D mangels aktueller Umsetzung durch CH.

II. Begründung von Betriebsstätten

Betriebsstätte: Beispiel Vertriebs-Zweigniederlassung Schweiz



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

II. Begründung von Betriebsstätten

Feste Geschäftseinrichtung (GE): Voraussetzungen und Regelfall

Nach **nationalem Recht** in § 12 AO ist eine BS jede feste GE, die der **Unternehmenstätigkeit** dient, insbesondere **Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations-/Werkstätten, Warenlager, Ein-/Verkaufsstellen**, Bergwerke/Steinbrüche sowie **Bauausführungen/Montagen mit einer Dauer von mehr als sechs Monaten**.

Nach (DBA-) **Abkommensrecht** begründet eine **feste GE** regelmäßig unter folgenden Voraussetzungen eine ertragsteuerliche Betriebsstätte:

- **Verfügbarmacht** des Steuerpflichtigen und
- **Ausübung der Unternehmenstätigkeit**.
- **Ausnahmen:** Lager, Bestände an Gütern und Waren sowie Einkaufsstellen

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

- **Rechtlich unselbständige** (d.h. ohne eigene Rechtspersönlichkeit) **Untergliederung eines UN**, die mit einer gewissen wirtschaftlichen und geschäftlichen Selbständigkeit typische Unternehmensgeschäfte eigenverantwortlich tätigt, die nicht lediglich vorbereitende/Hilfstätigkeiten darstellen.
- Erfordert eine **gewisse Selbstständigkeit/Dauer/äußere Einrichtung** ähnlich einer Hauptniederlassung, u. a. Geschäftslokal/Bankkonto/gesonderte Buchführung sowie einen Leiter mit Befugnis zu selbständigem Handeln.

Betriebsstätte aus Schweizer Sicht

- Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG:
 - Als BS gilt eine **feste Geschäftseinrichtung**, 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 mindestens zwölf Monaten Dauer.
- Geschäftseinrichtung:
 - Es müssen Einrichtungen oder Anlagen vorhanden sein, in denen *«ständig oder doch wenigstens während einer gewissen Zeit die Tätigkeit eines UN ausgeübt wird»*. Wesentlich ist, dass das UN den ständigen Zugang zur Geschäftseinrichtung hat und ihm die Anlagen und Einrichtungen zugerechnet werden können (z.B. Miete, Eigentum, etc.).
- *Feste* Geschäftseinrichtung:
 - Örtliche Festigkeit: Feste Verbindung der Einrichtung zur Erdoberfläche (nicht z.B. ein Verkaufswagen oder eine Fahrnisbaute).
 - Zeitliche Festigkeit: Einzelfallbeurteilung; angelehnt an das internationale Steuerrecht wird i.d.R. bei einer Dauer von mehr als sechs Monaten eine genügende Dauerhaftigkeit angenommen.
- Ausübung eines Teils der Geschäftstätigkeit:
 - Die Tätigkeit, die in der BS ausgeübt wird, muss einen Bezug zur Geschäftstätigkeit des UN haben und qualitativ und quantitativ relevant sein.

II. Begründung von Betriebsstätten

Feste Geschäftseinrichtung in Form eines Homeoffice – Grundsätze

- Nach der **BFH-Rechtsprechung** stellt die Privatwohnung bzw. das Homeoffice grundsätzlich keine BS des AG dar, da es bei einer bloßen Mitbenutzung an einer mindestens allgemein-rechtlichen Absicherung der Verfügungsmacht des AG fehlt.¹
- Nach der **engeren OECD-Auffassung** im OECD-MK stellt ein Homeoffice eine BS dar, sofern eine **regelmäßige und durchgehende Nutzung zur Ausübung der Haupttätigkeit** des UN nach deren Vorgaben erfolgt und aus dem Charakter des Beschäftigungsverhältnisses sich eigentlich die Notwendigkeit eines Büros ergibt.

In D wird eine Homeoffice-Tätigkeit in folgenden Fällen nicht als BS eingestuft:²

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

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



1) Rasch/Rosenberger/Brülisauer, in: Internationales Steuerrecht, 2021, Beihefter zu Heft 10, v. 20.5.21, S.4.

2) Schuster/Verleger, in: Internationale Wirtschafts-Briefe 2020, Heft 21, S. 861.

Homeoffice aus Schweizer Sicht

- Feste Geschäftseinrichtung:
 - Örtlich: Da Homeoffices Räumlichkeiten darstellen, ist die örtliche Komponente stets erfüllt.
 - Zeitlich: Zeitlich gilt kein absolutes Kriterium. Als Schwelle dürften Tätigkeiten von mindestens sechs bis zwölf Monaten massgebend sein. Zudem müssen die Räumlichkeiten dem UN dauernd zu Verfügung stehen.
- Verfügungsmacht im Besonderen – Homeoffice auf Anordnung oder Wunsch:
 - Erhält der Arbeitnehmer keinen Arbeitsplatz, obwohl dieser einen solchen benötigt, geht das UN davon aus, dass der Arbeitnehmer im Homeoffice arbeitet (faktische Verfügungsmacht). Somit dient das Homeoffice dem UN und kann als Geschäftseinrichtung qualifiziert werden. Wird dem Arbeitnehmer dagegen ein Arbeitsplatz im UN zur Verfügung gestellt, relativiert dies die Voraussetzung der Verfügungsmacht, schliesst sie aber nicht zwingend aus.
 - Die Tatsache, dass kein Entgelt für das Homeoffice bezahlt wird, schliesst BS nicht per se aus.
- Ausübung einer Geschäftstätigkeit:
 - Es fallen alle im Zusammenhang mit dem statutarischen Zweck stehenden Tätigkeiten darunter. Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten begründen indessen keine BS.
- Empfehlung:
 - Grundsätzlich wird eine BS angenommen, wenn dem Arbeitnehmer kein Arbeitsplatz zu Verfügung gestellt wird, obwohl er einen solchen benötigt. Wir raten den AG, ihren Angestellten den erforderlichen Arbeitsplatz zu Verfügung zu stellen, falls BS vermieden werden soll. Im Übrigen steigt das Risiko, wenn im Homeoffice ein erheblicher und massgebender Beitrag zur unternehmerischen Leistung erbracht wird.
 - Soweit Unsicherheiten bestehen, empfiehlt sich die Einholung eines Rulings; es bestehen kantonale Unterschiede.

Covid-19-Pandemie: Homeoffice im Ausland birgt für Unternehmen kein Risiko, solange Vereinbarung gilt

- Die **Konsultationsvereinbarung** vom 27. April 2021 zwischen CH und D betreffend die Covid-19-Pandemie (mind. in Kraft bis zum **30. Juni 2021**) enthält neu **eine Bestimmung**, welche eine BS ausschliesst, wenn Homeoffice im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers aufgrund der Pandemie ausgeübt wird.
- In einer **Analyse der OECD** zu den geltenden DBA wurde festgehalten, dass es sich bei der Covid-19-Pandemie um höhere Gewalt handelt. Dabei wurde zusammengefasst, "dass die Telearbeit von Einzelpersonen von zu Hause aus (d. h. im Homeoffice) als eine Massnahme des öffentlichen Gesundheitswesens, die von mindestens einer der Regierungen der beteiligten Staaten auferlegt oder empfohlen wurde, um die Ausbreitung des COVID-19-Virus zu verhindern, keine BS für das UN bzw. den AG schafft.«
- Schweizer Sicht:
 - Während der Covid-19-Pandemie kann eine Tätigkeit im Homeoffice u.E. auch aus Schweizer Sicht nicht als dauerhaft bezeichnet werden.
 - Zwar liegt in der CH noch keine Rechtsprechung vor, jedoch sollte eine Tätigkeitsdauer von sechs bis zwölf Monaten nicht ausreichend sein, um eine BS zu begründen.

II. Begründung von Betriebsstätten

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

- 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. Korrespondenz, Einkaufsentscheidungen, Vertragsabschlüsse, Personal, Buchhaltung, Finanzgeschäfte, Unternehmensorganisation) angeordnet werden. Dies kann – mangels anderer Einrichtungen im UN – das Homeoffice oder auch die **Wohnung des Geschäftsführers** sein, sofern die Gesellschaft über **kein eigenes Büro** verfügt.
- Ein GF übt im Regelfall die **Unternehmenstätigkeit** aus, so dass ein(e) Büro/Niederlassung des UN, in dem der GF dauerhaft tätig ist, eine BS in Form eines (**weiteren**) **Orts der Leitung** darstellen kann.
- ABER: Übt der **GF** seine **Tätigkeit im Homeoffice** aus wird nur dann eine Geschäftsleitungs-BS begründet, sofern dem GF kein weiteres Büro zur Verfügung steht. Dies gilt nach deutscher Verwaltungsauffassung aber nicht für einen **Gesellschafter-GF**, weil über das Gesellschaftsverhältnis eine Verfügungsmacht des UN über das Homeoffice unterstellt wird.

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



II. Begründung von Betriebsstätten

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Begründung von Betriebsstätten

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** alle Einzelheiten des Vertrags **bis zur Abschlussreife**,
 - Vertreter **bindet UN durch seine Erklärungen** auch ohne Vertragsunterzeichnung,
 - Überlassung von **Vertragsangeboten** durch den Vertreter,
 - Vertreter nimmt Bestellungen entgegen (**Bestellvertreter**).

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



II. Begründung von Betriebsstätten

Vertreter-Betriebsstätte: 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. **Tochtergesellschaften**) 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:

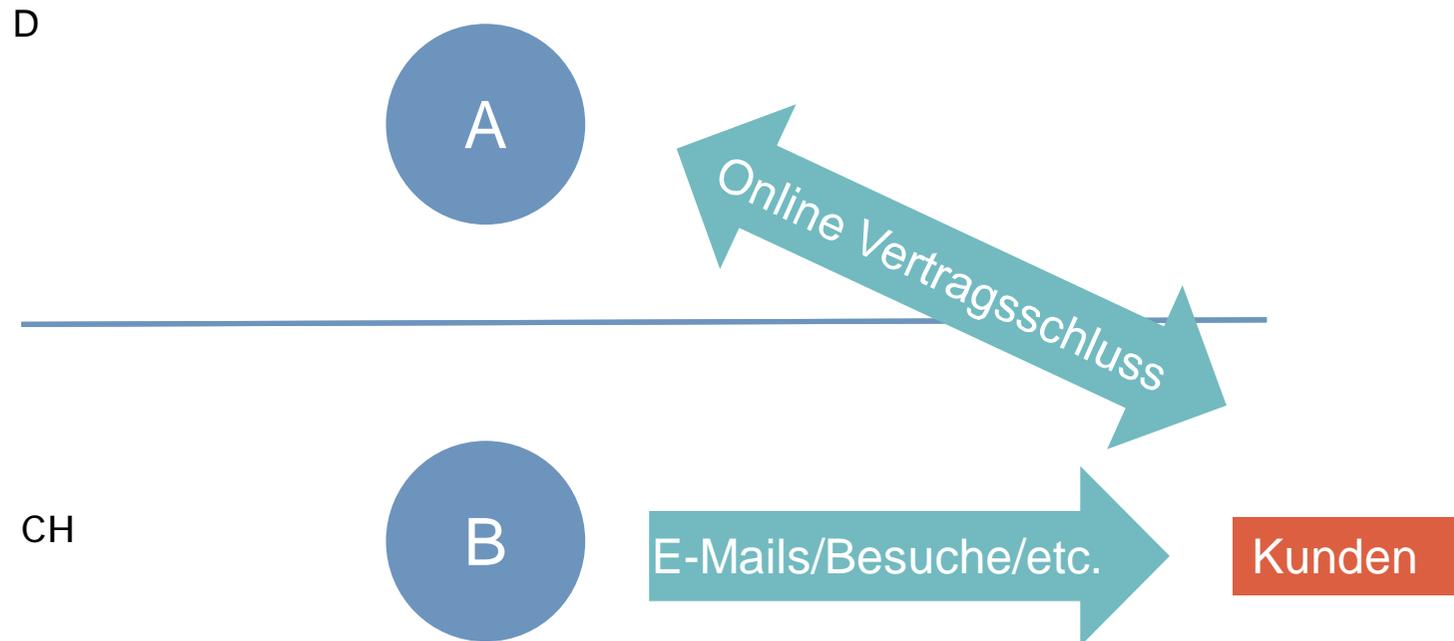
Auch **Organe** einer **ausländischen Kapitalgesellschaft** können **als ständige Vertreter eine Vertreter-BS in D begründen**, sofern diese **regelmäßig** („über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat“) **in D tätig sind** und dort die **Abschlussvollmacht** gewöhnlich auch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



Vertreterbetriebsstätte aus Schweizer Sicht

- Eine Vertreterbetriebsstätte 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 DBA Wortlaut kann den Begriff weiterfassen.
- Eine Vertreterbetriebsstätte liegt nach Schweizer Recht auch dann vor, wenn der Vertreter vom Vertretenen **rechtlich oder wirtschaftlich abhängig** ist. Eine Abschlussvollmacht ist dann nicht zwingend nötig und könnte das Abhängigkeitskriterium auch nicht ersetzen.

Fall: Vertreterbetriebsstätte in der Schweiz?



- **Schweizer Recht:** Es fehlt an einer festen Geschäftseinrichtung, damit kann in der CH keine BS vorliegen.

II. Begründung von Betriebsstätten

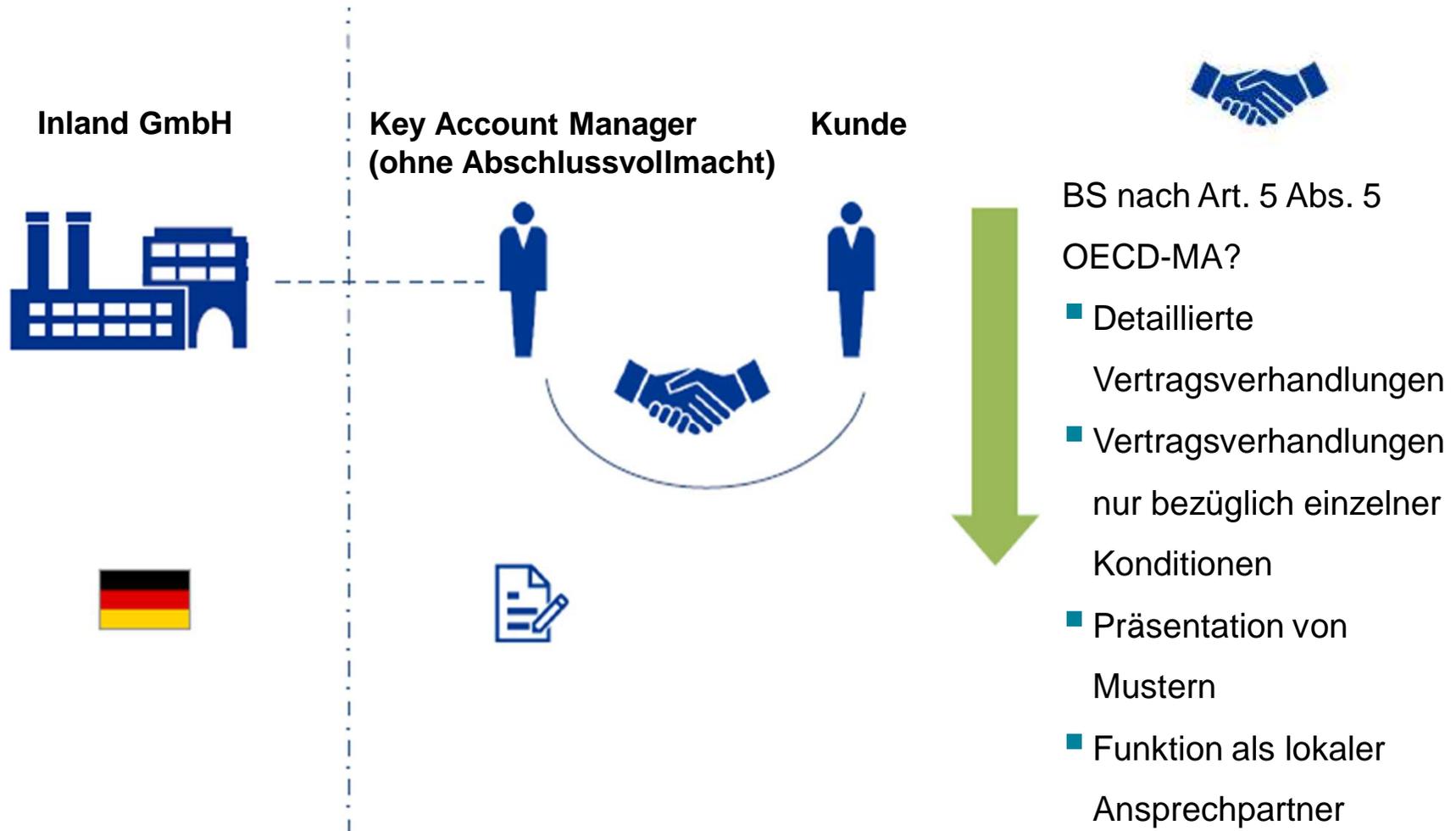
Vertreter-BS gem. neu gefassten Art. 5 OECD-MA - Abschlussvollmacht (gem. BEPS-AP 7)

- Es reicht aus, wenn eine Person in einem Vertragsstaat für ein UN tätig ist und **eine gewöhnlich wesentliche Rolle spielt, die zu Vertragsabschlüssen führt**, die routinemäßig durch das UN abgeschlossen werden.
- Diese Voraussetzung soll zukünftig bereits dann erfüllt sein, wenn **eine Person Kunden über die Preisstruktur/Rahmenbedingungen eines Vertragsabschlusses informiert**. Auch Beratungen im Rahmen eines Showrooms können als führende Rolle beim Abschluss von Verträgen interpretiert werden.
- Deutschland/Schweiz haben allerdings einen **Vorbehalt** für die Anwendung der Änderung erklärt, so dass bestehende DBA nicht von der Neuregelung betroffen sind.
- Allerdings wird sich D aufgrund der am 23.11.2017 erfolgten Anpassung des OECD-MA bei aktuell verhandelnden/zukünftigen DBA dem internationalen Trend zur Vereinbarung der Neuregelung kaum entziehen können (vgl. **DBA Australien** aus 2017).
- **Mögliche Auswirkungen auch auf DBA mit bisheriger Regelung**, weil ausländische FV wg. BEPS sensibilisiert sind und Vertreter-BS genauer prüfen werden.

Statt einer formalen Abschlussvollmacht soll zukünftig eine **wirtschaftliche Betrachtungsweise** in Form der „gewöhnliche Ausübung“ (faktische Abschlussvollmacht) für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte entscheidend sein.

II. Begründung von Betriebsstätten

Vertreter-Betriebsstätte (nach BEPS-AP 7) – Unklarheiten



II. Begründung von Betriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte: Aktuelle Regelung in deutschen DBA/OECD-MA

- DBA-Dienstleistungs-BS: Tätigkeiten für ein Projekt oder für mehrere zusammenhängende Projekte dauern **mehr als 183 Tage innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums** an.
- **Folge:** Vergütungen für Dienstleistungen können auch ohne feste Geschäftseinrichtung/Vertreter im Tätigkeitsstaat als Betriebsstätteneinkünfte besteuert werden.
- Die Begründung einer Dienstleistungs-BS steht im deutlichen Gegensatz zur deutsch-schweizerischen (OECD-geprägten) Rechtsauffassung, die aber im Widerspruch zum **UN-DBA/MA** steht (das von Entwicklungsländern maßgeblich beeinflusst wird, insb. China).
- In den deutschen DBA ist lediglich mit **China, Liberia, Südafrika, Taiwan, Türkei** und den **Philippinen**, sowie das **DBA Tschechien (Entwurf)** eine vergleich-bare Regelung enthalten, wonach bei Erbringung von Dienstleistungen eine BS im anderen Staat vorliegt.
- Aufnahme Dienstleistungs-BS in **OECD-Musterabkommen** als optionaler Punkt.

Aufgrund der Ergänzung des OECD-MA um die Dienstleistungs-BS-Regelung wird in DBA-Verhandlungen **Druck auf Deutschland/die Schweiz als OECD-Staaten** erzeugt, entsprechende Regelungen in das DBA aufzunehmen.

Dienstleistungsbetriebsstätte – Schweizerische DBA mit DL-Regel - Wichtigste Beispiele



China

Art. 5 Abs. 4 DBA

Leistung: Erbringung von DL, einschliesslich Beratungs-DL

Indien

Art. 5 Abs. 2 lit. I DBA

Leistung: Erbringung von technischen DL (...) soweit es sich nicht um DL gem. Art. 12 handelt

Türkei

Art. 5 abs. 3 lit. b DBA

Leistung: Erbringung von DL, einschliesslich Beratungs-DL



Der Tatbestand der DL-BS ist im **unilateralen Recht** der CH nicht vorhanden.

II. Begründung von Betriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte: Risiko „Anstreicherbeispiel“ im OECD-MK

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

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

II. Begründung von Betriebsstätten

Dienstleistungsbetriebsstätte: Anwendung aus deutscher Sicht

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

Dem Dienstleister steht beim Kunden ein **Arbeitsplatz zur ständigen und ausschließlichen Nutzung zur Verfügung** (ohne anderweitige Nutzung bei Abwesenheit des Dienstleisters) und

- der Dienstleister in den Räumen nicht nur „als Gast“ den Kundenauftrag erledigt, sondern dort auch **sein eigenes UN betreiben** kann oder
- der Dienstleister die Räume mit **eigenen Betriebsmitteln (zB Computer)** ausstatten kann, die für die Auftragsdurchführung notwendig sind oder
- der Dienstleister in den Räumen des Kunden nicht nur bloße Unterstützungsleistungen, sondern eine **eigenständige, abgrenzbare und wertschöpfende Tätigkeit** erbringt, die eine wertschöpfende Kerntätigkeit des Auftraggebers darstellt.

Fazit: Deutschland wendet OECD-Anstreicherfall aktuell nicht an, aufgrund des „internationalen Drucks“ ist eine nationale Regelung zur Erfassung von Dienstleistungs-BS aber zukünftig nicht ausgeschlossen.

1) Beduhn/Staudler in Internationales Steuerrecht 2019, Heft 15, S. 561.

II. Begründung von Betriebsstätten

Bau- und Montagebetriebsstätte: Grundsätze

- Bezieht sich idR auf ein zeitlich befristetes Projekt im Ausland, zB im **Hoch- und Tiefbau** sowie im **Großanlagenbau**.
- **Bau- und Montage-BS** liegt abkommensrechtlich nur vor, falls Projekt **bestimmte Frist dauert**, die **abkommensrechtlich überwiegend 12 Monate**, in einzelnen DBA auch nur **3 – 6 Monaten** beträgt (keine Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung!)
- Bei **Bauausführungen** handelt es sich um die **Errichtung eines Bauwerks**, einer **Anlage** oder Teilen einer Anlage einschließlich von **Sanierungen** und **Restaurierungen**, Abbruch-, Abbau-, Demontage- und Aufräumarbeiten sowie **Handwerkertätigkeiten in Gebäuden** (zB Hoch- und Tiefbauarbeiten, Baunebentätigkeiten, bauüberwachende Tätigkeiten sowie Anlagenbau und vergleichbare Tätigkeiten, Straßen-, Brücken- und Kanalbau, Rohrleitungsverlegung, Erd- und Baggerarbeiten oder Explorationstätigkeiten wie Versuchsbohrungen).¹
- Unter **Montagen** wird das **Zusammenfügen oder der Um-/Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen** verstanden. Der Begriff umfasst auch die **Montage** von neuen oder gebrauchten **Ausrüstungsgegenständen**, wie die Montage einer komplexen Maschine inner- oder außerhalb eines Gebäudes, während untergeordnete Einzelleistungen nicht erfasst werden, weil die Tätigkeit zumindest die wesentlichen Arbeiten des Zusammenfügens von Einzelteilen zu einer Sache umfassen muss.
- **Nicht** unter den Begriff der Bauausführungen und Montagearbeiten fallen **reine Materiallieferungen** auf eine Baustelle, **Wartungsarbeiten, Reparatur- und Instandhaltungsarbeiten**, reine Bauplanungs- und -überwachungsleistungen sowie die Gestellung von Arbeitnehmern.

¹) Bendlinger: Die Betriebsstätte in der Praxis des Internationalen Steuerrechts, 4. Auflage 2020, S. 210ff.

II. Begründung von Betriebsstätten

Bau- und Montagebetriebsstätte: Grundsätze

- **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 **mindestens zwei Wochen**,
 - die **Mitarbeiter** werden während der Unterbrechung **vom Montageort abgezogen** oder verlassen diesen und
 - Sichergestellt ist, dass die Einkünfte aus dem Projekt im Ansässigkeitsstaat des UN besteuert werden, wenn aufgrund der Fristhemmung keine BS in D begründet wird

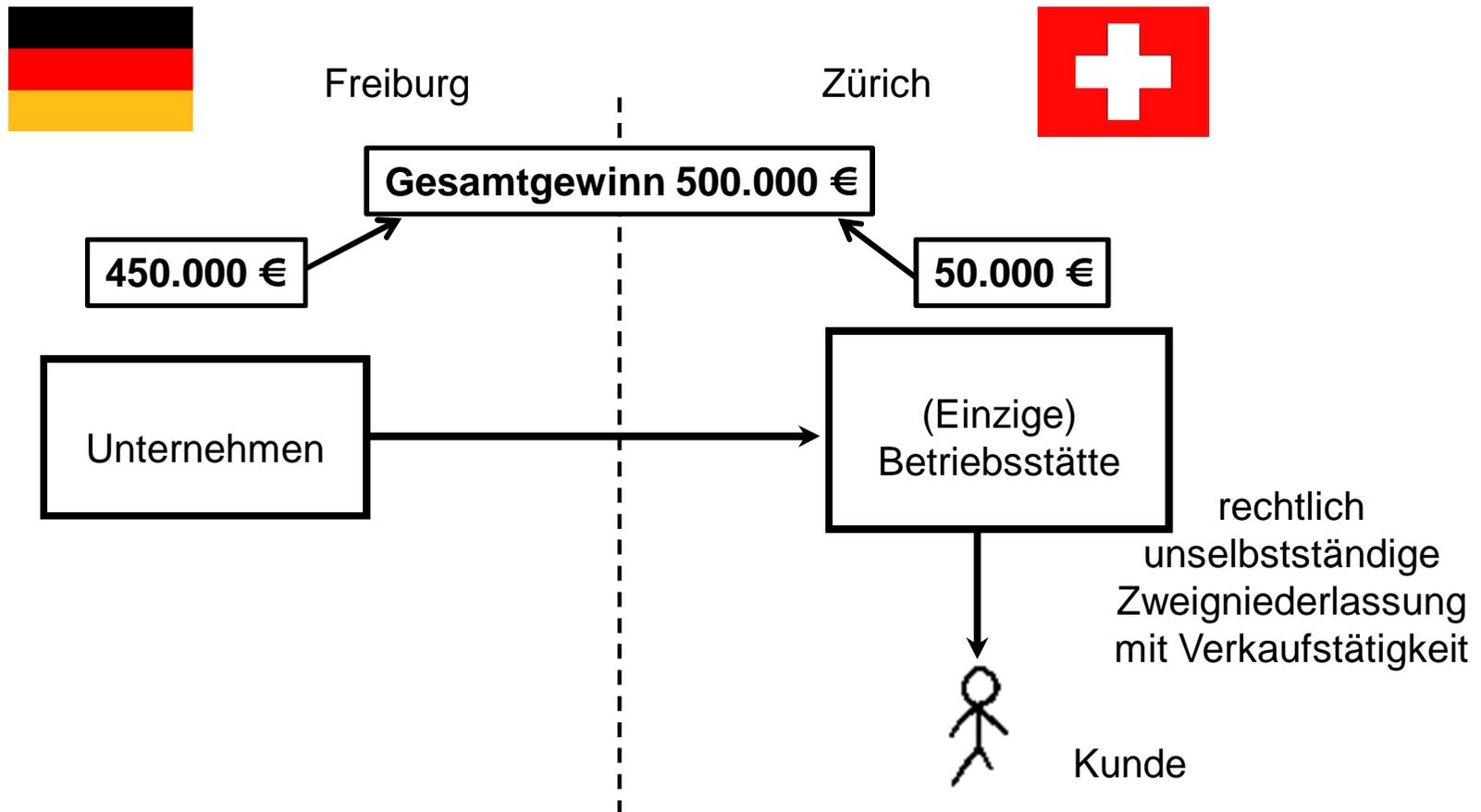
OECD/BMF: **Anerkennung** einer **Corona-bedingten Hemmung** der abkommensrechtlich üblichen **12-Monats-Frist**, im Ergebnis wird die „Coronazeit“ nicht bei der Fristberechnung mit einbezogen, sofern die o.g. Voraussetzungen erfüllt sind.¹

- **Gewinnzuordnung** gem. AOA nach den Funktionen/Risiken der Bau-/Montage-BS. Die BsGaV stufen Bau-/Montage-BS grundsätzlich als **Routineunternehmen mit nur geringem Gewinnanteil** ein.
- Nach der BSGaV soll **im Regelfall** die Vergütung der Bau-/Montage-BS über die **Kostenaufschlagsmethode** erfolgen. Sofern die BS aber vor Ort **wichtige Funktionen** ausübt (z.B. gemeinsames Engineering oder Construction Management) steht dieser ein höherer Gewinnanteil (oder ggf. auch Verlustanteil) zu, der in Abhängigkeit vom Wertschöpfungsbeitrag nach der **Gewinnaufteilungsmethode** ermittelt werden kann (Profit Split Method).

1) BMF FAQ “Corona” (Steuern), Abschnitt IX. “Betriebsstätten”.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Betriebsstätte: Beispiel Schweiz



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

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Ermittlung Betriebsstättengewinn: frühere Rechtslage vor Einführung AOA

- Vorrangig anzuwendende **direkte Methode** mit separater Betriebsstätten (BS)-Buchführung. Nicht direkt dem Stammhaus oder der BS zuordenbare Erträge/Aufwendungen können sachgerecht geschätzt werden (Tz. 2.3.1 BS-VerwGr).
- Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt nur eingeschränkt, teilweise erfolgt nur eine Aufwandsverrechnung.
- Keine Lizenzen zwischen Betriebsstätten.
- Es werden keine schuldrechtlichen Beziehungen zwischen Stammhaus und BS fingiert (sog. „**dealings**“).
- Bei der nur im Ausnahmefall anwendbaren **indirekten Methode** wird der Gewinn des Gesamtunternehmens mit einem oder mehreren Aufteilungsschlüsseln auf das Stammhaus und die BS aufgeteilt (z.B. Umsatz/eingesetztes Personal).



Bislang sehr praktikable Betriebsstätten-Gewinnermittlung

III. Betriebsstättengewinnermittlung

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Umsetzung AOA ab 2013 – Grundsätze

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

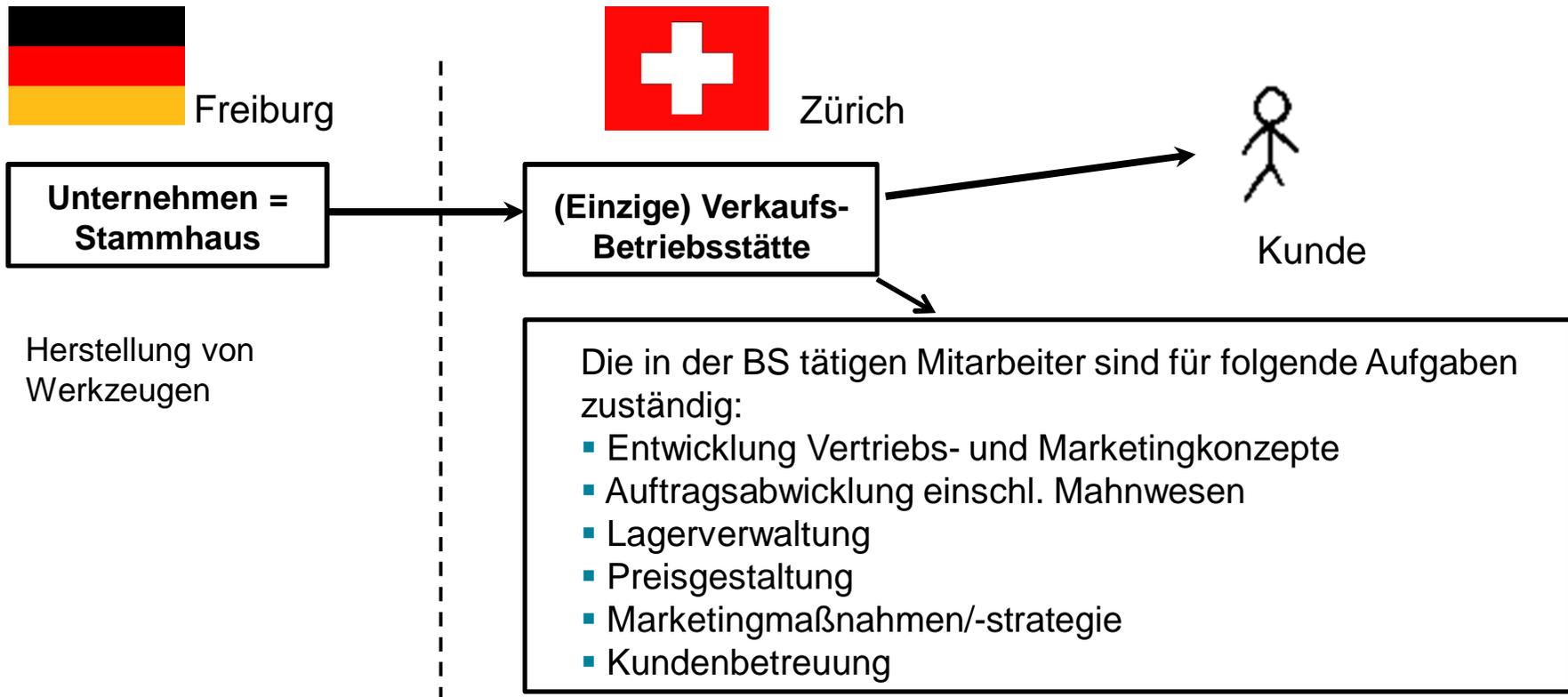
- Verschärfung der (früher praktikablen) BS-Gewinnermittlung durch AOA wird zu **Zunahme von Verständigungsverfahren** führen.
- Abnahme Attraktivität der BS-Besteuerung durch **faktische Gleichstellung mit Tochterges.**

Ermittlung Betriebsstättengewinn aus Schweizer Sicht

- Traditionell objektmässige Ausscheidung.
- CH setzt AOA in neueren DBA grundsätzlich um, aber diverse Staaten wollen diesen Standard nicht übernehmen, weshalb unterschiedliche DBA bestehen.
- Betreffend ältere DBA ist umstritten, ob der AOA im Sinne einer dynamischen Auslegung trotzdem anzuwenden ist. Höchststrichterliche Rechtsprechung existiert bisher nicht. In der Praxis erfolgt eine pragmatische Vorgehensweise; es wird keine generelle dynamische Auslegung vorgenommen.
- Im aktuellen DBA zwischen der CH und D ist der AOA nicht vorgesehen. Aber auch die bisherige Formulierung lässt gemäss Meinung der Schweizer Behörden eine Auslegung nach AOA zu.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

BS-Gewinnermittlung: Risikozuordnung aus D-Sicht mit AOA – Beispiel (1/3)

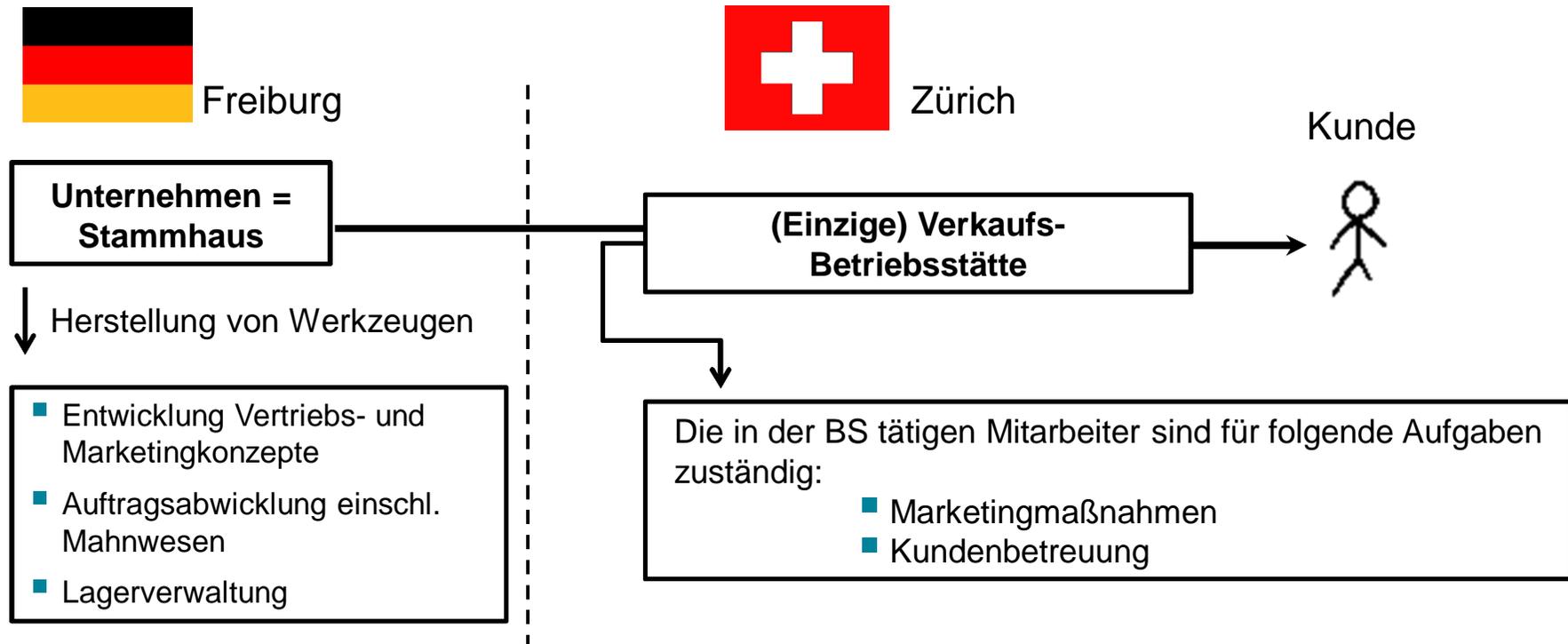


Zuordnung der Risiken nach den wesentlichen Personalfunktionen i.S.d AOA-Konzepts führt dazu, dass BS zwingend als **Eigenhändler** anzusehen ist, der sämtliche Risiken eines full risk distributors zuzuordnen sind (insb. Markt-/ Lagerhaltungs- und Delkredererisiko).

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung

BS-Gewinnermittlung: Risikozuordnung aus D-Sicht mit AOA – Beispiel (2/3)

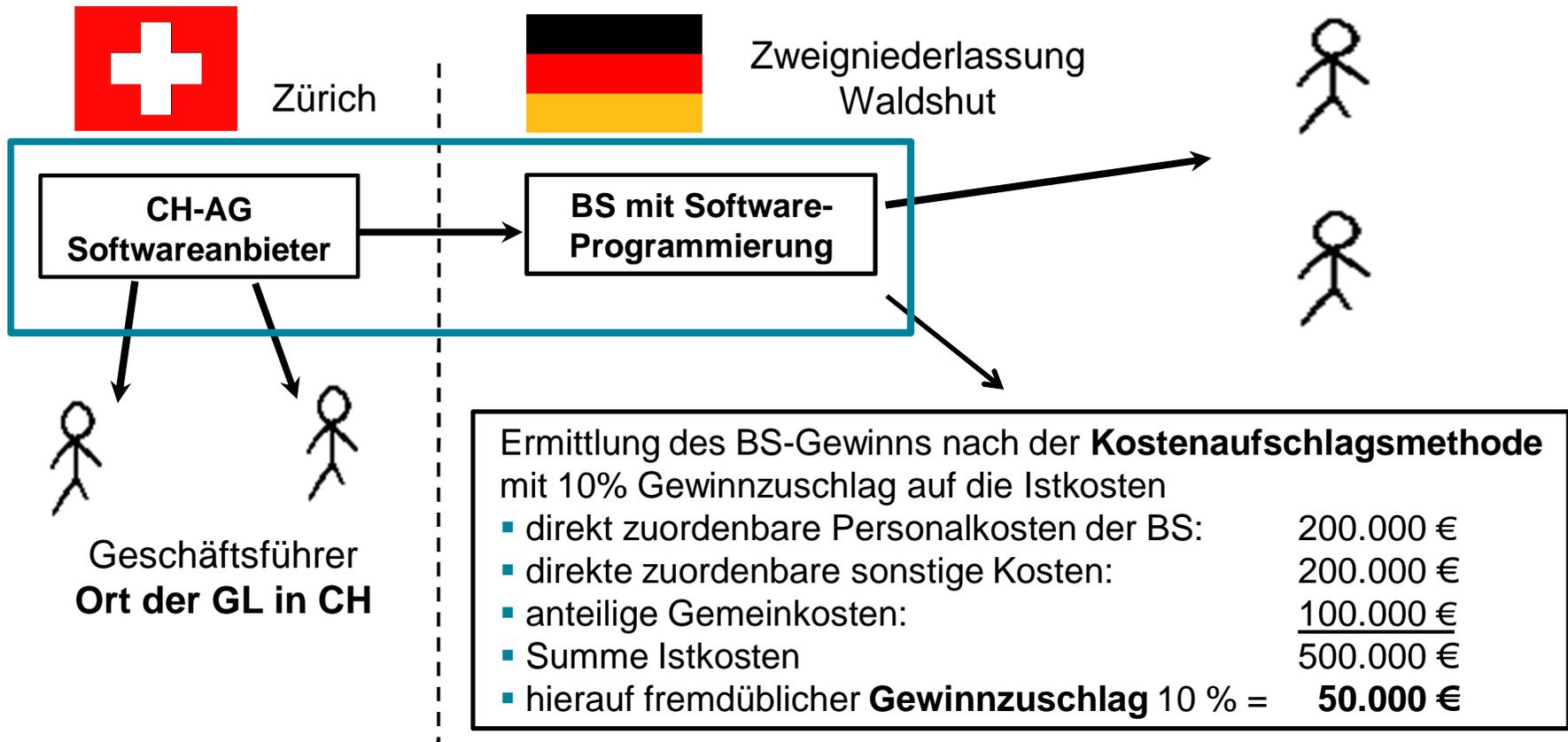


Zuordnung der Risiken nach den wesentlichen Personalfunktionen i.S.d AOA-Konzepts führt dazu, dass BS zwingend als low risk distributor (vergleichbar einem Handelsvertreter) anzusehen ist.

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

III. Betriebsstättengewinnermittlung

BS-Gewinnermittlung: Risikozuordnung aus D-Sicht mit AOA – Beispiel (3/3)



Lösung nach AOA: Ermittlung BS-Gewinn über Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit fremdüblichem Gewinnaufschlagsatz.

III. Betriebsstättengewinnermittlung

AOA-Konzept: Nachteile

- **Personalfunktion** als maßgebliches Zuordnungskriterium dürfte in der Praxis nur bei einfachen Konstellationen praktikabel sein.
- Tätigkeitsort als Anknüpfungspunkt ist aufgrund zunehmender **internationaler Mobilität** der Arbeitskräfte / internetbasierten Tätigkeiten problematisch.
- Bei **gleichberechtigten Mehrfachstätigkeiten** ist die Zuordnung zur BS nach quantitativen und qualitativen Aspekten sehr aufwändig und wird in BP zu Diskussionen führen.
- Viele neue AOA-Begrifflichkeiten sind nicht ausreichend definiert und werden zu **Abgrenzungsdiskussionen** mit den nationalen und ausländischen Finanzbehörden führen.
- Die Regelungen in den **BStV / VWG BsGa** legen den Fremdvergleichsgrundsatz oftmals **einseitig zu Gunsten der deutschen Finanzverwaltung** aus, so dass Diskussionen mit ausländischen Finanzbehörden vorprogrammiert sind.
- Entscheidende Fragen wie bspw. **Dokumentation der „Dealings“** sind nicht geklärt.
- Einführung der **KERT-Funktion führt bei Banken und Versicherungen im Regelfall zu Gewinnverschiebungen in den Stammhausstaat** die von den BS-Staaten nur eingeschränkt akzeptiert werden.

Folge: deutliche Zunahme von Doppelbesteuerungen und damit einhergehenden Verständigungs- und Schiedsverfahren; deutliche Benachteiligung von Betriebsstätten gegenüber Tochter-Kapitalgesellschaften.

IV. Fallbeispiele

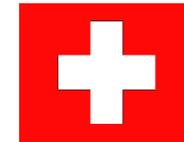
Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice (1/3)



Wohnort



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



CH-AG



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

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



IV. Fallbeispiele

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice (2/3)



Wohnort



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



CH-AG



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

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



IV. Fallbeispiele

Feste Geschäftseinrichtung: Homeoffice (3/3)



Wohnort



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

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



CH-AG

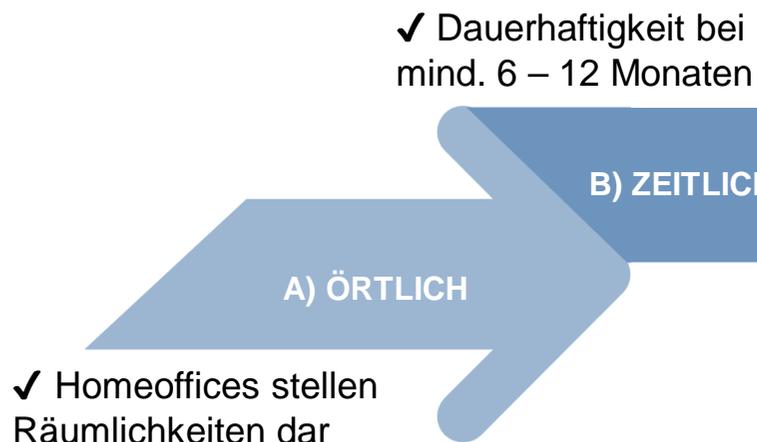
➔ Homeoffice-Tätigkeit in D wird grds. nur dann als BS angesehen, wenn es **regelmäßig** und **dauerhaft** für die **Ausübung der Haupttätigkeit** des Unternehmens genutzt wird und das **Unternehmen den Mitarbeiter** dazu **angehalten oder verpflichtet** hat, vom **Homeoffice** aus zu **arbeiten** ohne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

Rechtsfolge: Begründung einer BS ist im Wesentlichen davon abhängig, ob dem Mitarbeiter ein anderer Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung steht oder nicht.

Nach abweichender BFH-Auffassung liegt auch bei Alternative 2 keine BS vor, da der Angestellte die alleinige Verfügungsmacht über die Wohnräume (Homeoffice) hat.

Homeoffice in der Schweiz

1. FESTE GESCHÄFTSEINRICHTUNG



2. GESCHÄFTSTÄTIGKEIT DES UNTERNEHMENS

✓ wesentlicher und massgeblicher Beitrag zur unternehmerischen Leistung

2. GESCHÄFTSTÄTIGKEIT

1. **Empfehlung:** Im Zweifelsfall einholen eines Steuervorabbescheids (**Ruling**).
2. **Empfehlung:** Durch die Bereitstellung von Büroräumlichkeiten durch den AG, kann das Kriterium der Verfügungsmacht relativiert werden.

IV. Fallbeispiele

Feste Geschäftseinrichtung: Room-Sharing



Wohnsitz
Architekt A

- Architekt (A) übt seine selbständige Arbeit in CH aus und ist im schweizerischen Handelsregister eingetragen.
- Schließt einen Mietvertrag auf unbestimmte Dauer bei einem Anbieter für Arbeitsplatzsharing ab und hat die Möglichkeit der Mitbenutzung des Konferenzraums, Gemeinschaftsküche, Toilette, Kopierer sowie Inanspruchnahme von Bürodienstleistungen.
- Überwiegend arbeitet A jedoch bei seinem Kunden vor Ort.



Büro

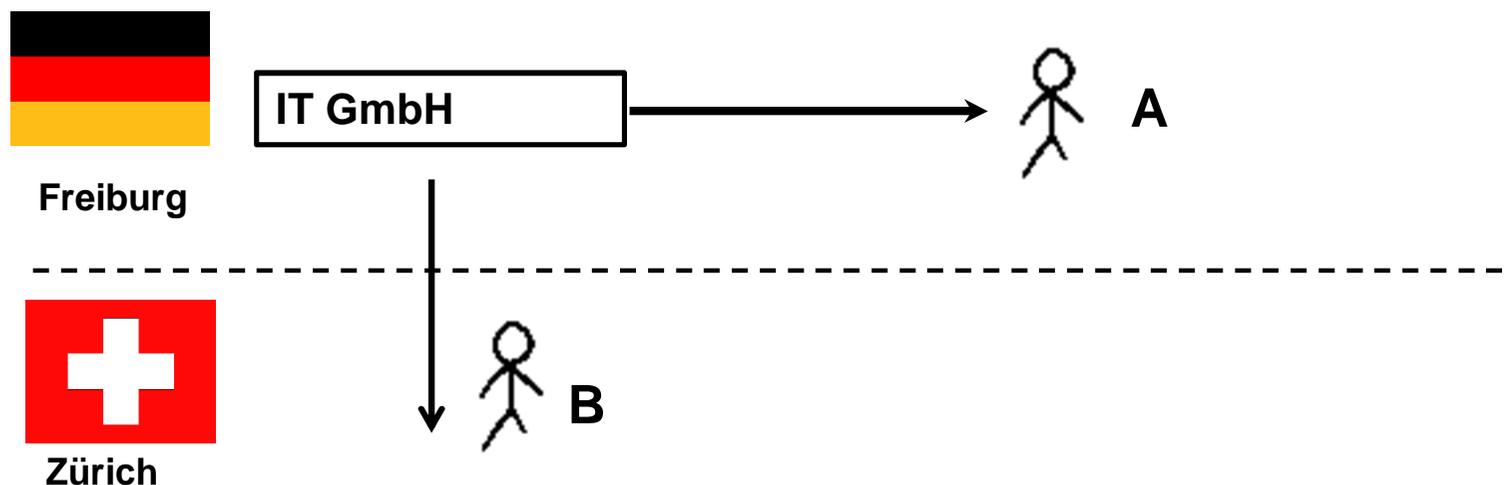
Lösung:¹ die in der BS ausgeübte Tätigkeit muss eine gewisse Bindung zur Geschäftseinrichtung aufweisen, was regelmäßig ab einer **Zeitspanne von 6 Monaten** zu bejahen ist (sog. Verwurzelung)
Maßgebliches Kriterium: Geschäftseinrichtung muss dem Unternehmen regelmäßig bzw. gewöhnlich **zur Verfügung stehen**.

➔ Dies ist jedoch gerade „nicht der Fall, wenn die Geschäftseinrichtung während der Abwesenheit des selbstständig Tätigen der gewerblichen oder freien Tätigkeit eines anderen Unternehmens zuzuordnen ist.“

1) FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 19.12.2008, 3 V 2830/07, entgegen Finanzverwaltungsauffassung.

IV. Fallbeispiele

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Fallbeispiel mehrere GL-Betriebsstätten (1/2)



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

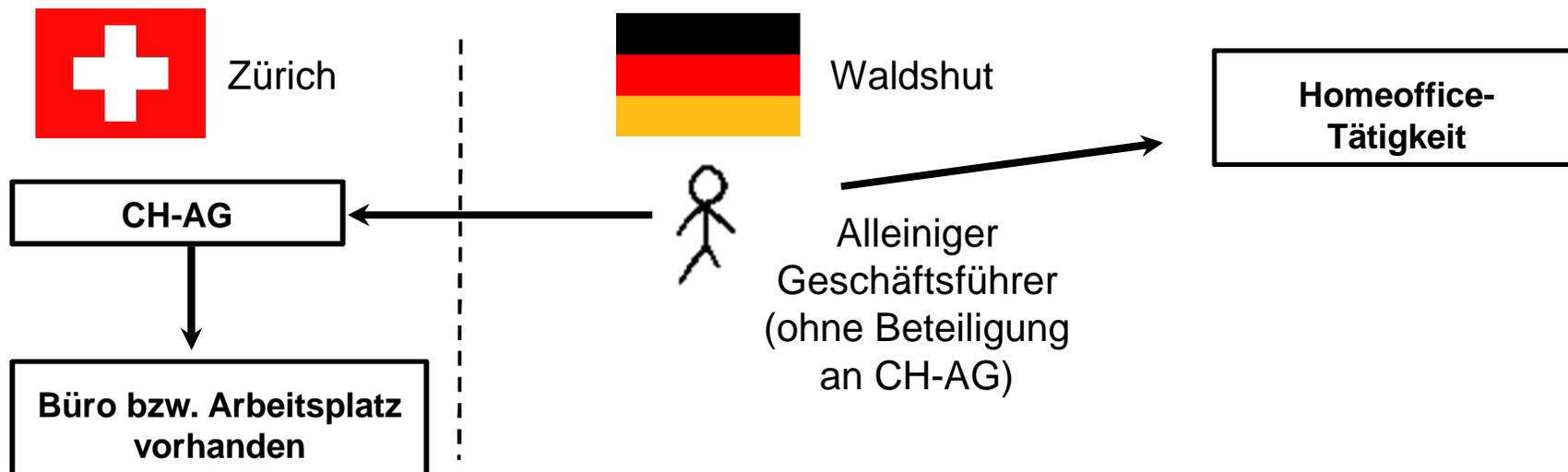
IV. Fallbeispiele

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Lösung Fallbeispiel (2/2)

- Der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** und damit auch die vorrangige Geschäftsleitungsbetriebsstätte lässt sich **nicht zweifelsfrei** ermitteln, weil beide GF von ihren jeweiligen GL-BS gleichwertige GL-Tätigkeiten ausüben.
- Der **Sitz** der IT GmbH in D ist für die Gewinnaufteilung **nicht maßgeblich**.
- Der den Skype-Konferenzen zugrunde liegende **Server** kann ebenso wenig als Mittelpunkt der Geschäftsleitung angesehen werden.
- Da jedes Unternehmen mindestens einen Ort der GL haben muss, ergibt sich in diesem Fall die Ausnahmesituation **mehrerer Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung** und damit zwei GL-BS in Form eines Orts der GL (sowohl **in Freiburg als auch in Zürich**). Als abkommensrechtliche Ansässigkeit wird in der Literatur der Sitzstaat der Ges. (= D) vorgeschlagen.
- Unabhängig von der abkommensrechtlichen Ansässigkeit ist hier mangels geeigneter Aufteilungsmaßstäbe eine **hälftige Aufteilung des Gesamtgewinns** der IT GmbH nach Köpfen sinnvoll.

IV. Fallbeispiele

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



Übt der in D ansässige GF seine Tätigkeit überwiegend im Homeoffice aus **gelten die Homeoffice-Grundsätze** grundsätzlich entsprechend, mit der Folge, dass eine BS in D nur begründet wird, sofern dem GF kein weiteres Büro zur Verfügung steht, was hier aufgrund des CH-Büros zu verneinen ist.¹ Dies gilt **nach Verwaltungsauffassung aber nicht für Gesellschafter-GF**, weil über das Gesellschaftsverhältnis eine Verfügungsmacht der ausländischen Gesellschaft am Homeoffice unterstellt wird.

Ausnahmeregelung gem. Konsultationsvereinbarung (v. 27.4.21) zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie: „(..) Für die Annahme einer BS fehlt es bereits an dem erforderlichen Maß an Dauerhaftigkeit der Aktivität oder der Verfügungsmacht des Unternehmens, wenn die Tätigkeit der Arbeitskraft ausschließlich pandemiebedingt an ihrem Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat ausgeübt wird.“

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

IV. Fallbeispiele

GL-BS: Wohnsitz/Homeoffice-Tätigkeit in D – Besteuerung GF-Gehalt (2/3)

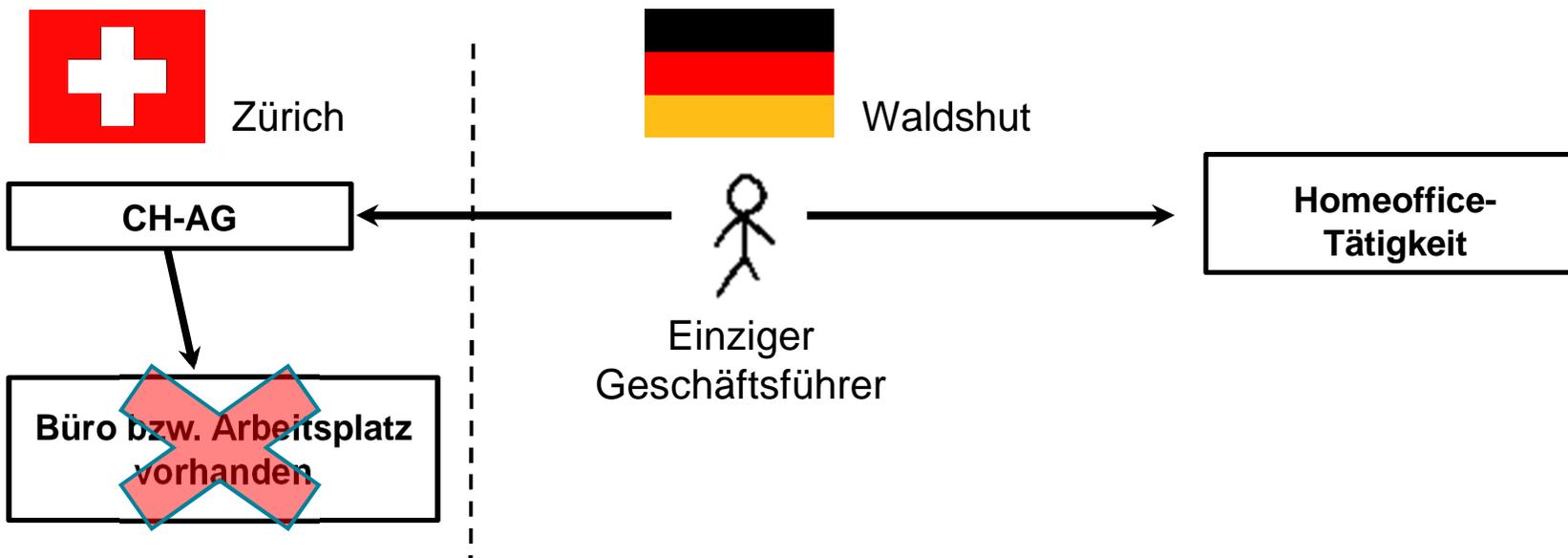
- Natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist, aber als leitender Angestellter (Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist) einer im anderen Vertragsstaat nach Art. 4 (8) DBA CH-D ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, kann mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit im **Ansässigkeitsstaat der Gesellschaft (= Mittelpunkt der tatsächlichen GL)** besteuert werden.
- **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 werden am Sitzort der Kapitalgesellschaft besteuert. Es erfolgt eine Fiktion des Arbeitsortes – unabhängig vom Ort der tatsächlichen Arbeitsleistung.

Praxishinweis: Die Tätigkeit des GF in D kann eine rein **lohnsteuerliche BS** gem. § 12 AO begründen mit der Folge der Lohnsteuerabführungspflicht der CH AG in D. Um dies zu vermeiden muss ein Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung zur Freistellung des Arbeitslohns aufgrund Art. 15 (4) DBA CH-D gestellt werden.

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

IV. Fallbeispiele

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

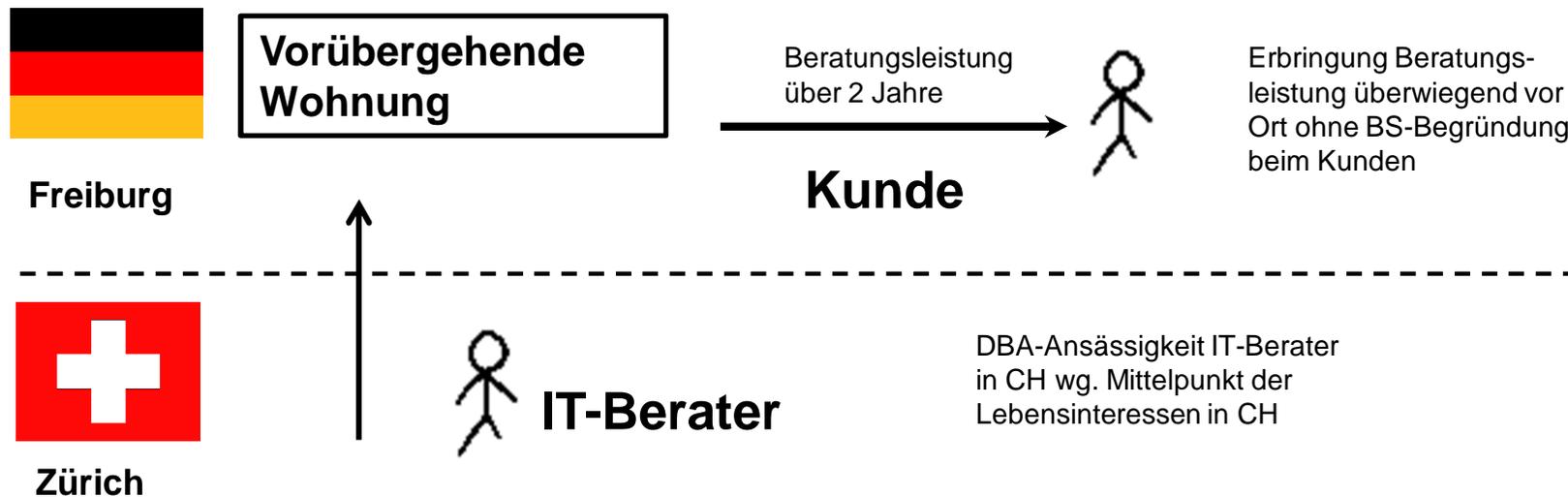


Sofern der einzige GF einer CH-AG überwiegend in D tätig ist (von der Wohnung aus oder beim Kunden) und kein ausreichender Nachweis erbracht werden kann, dass der GF auch im Büro am Sitz der CH-AG tätig ist und dort die Tagesgeschäfte anordnet, besteht das **Risiko**, dass die FV den **Mittelpunkt der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

Rechtsfolge: Begründung einer GL-BS in Deutschland.

IV. Fallbeispiele

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Fallbeispiel GL-BS in Privatwohnung (1/2)



- IT-Berater hatte Zugang zu Räumen des Kunden, wobei der **Zugang jederzeit entzogen werden konnte**. Die Projektdauer betrug zwei Jahre, wobei die Beratungsleistung ausschließlich in D erbracht wurde. Ein **Nachweis über eine BS in CH** konnte mangels Geschäftstätigkeit in CH **nicht geführt** werden. Zudem erfolgte keine Besteuerung in CH.
- **Begründung einer Geschäftsleitungs-BS in D** durch den in CH ansässigen IT-Berater, welcher in D für den Projektzeitraum eine Wohnung angemietet hat?

IV. Fallbeispiele

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Fallbeispiel GL-BS in Privatwohnung (2/2)

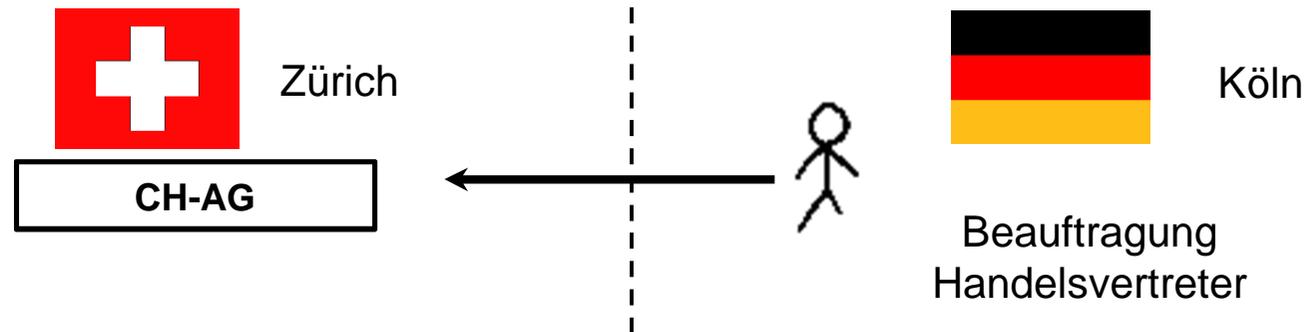
- Mangels Verfügungsmacht über die Räume beim Kunden (nur eingeschränkter Zugang) wird aus deutscher Sicht – abweichend von der OECD-Auffassung – **keine Betriebsstätte des IT-Beraters beim Kunden** begründet.
- Feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs. 2 DBA CH umfasst auch „**Ort der Leitung**“, wobei sich dieser auch **in einer vorübergehend genutzten Privatwohnung** befinden kann und keine Mindestbüroeinrichtung erfordert, es muss also kein Schreibtisch oder Telefon vorhanden sein.
- Zeitliche BS-Mindestvoraussetzung einer **sechsmonatigen Nutzungsdauer** liegt für die Privatwohnung ebenfalls vor (sog. **Verwurzelung**).
- **Mangels Nachweis einer Betriebsstätte in CH** kommt der **Privatwohnung** in D eine **Auffangfunktion als GL-BS** zu, weil die deutsche Wohnung die Voraussetzungen einer GL-BS erfüllt und es keine betriebsstättenlose freiberufliche Einkünfte gehen kann.

Das FG München hat mit Urteil v. 31.5.2017 in einem vergleichbaren Fall mit Uruguay eine BS in Form eines Orts der Leitung in der Privatwohnung des IT-Beraters angenommen und der BS sämtliche Einkünfte aus dem Beratungsauftrag zugeordnet. Die Literatur sieht dies aber sehr kritisch, weil in einem solchen Fall dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht (vgl. Behrenz, IStR 2017, 749).

Praxishinweis: Zur **Vermeidung einer Besteuerung in D** sollte in vergleichbaren Fällen die Anmietung einer Wohnung vermieden oder zumindest der **Nachweis einer BS in CH** geführt werden.

IV. Fallbeispiele

Vertreter-Betriebsstätte: Handelsvertreter (HV) mit Abschlussvollmacht



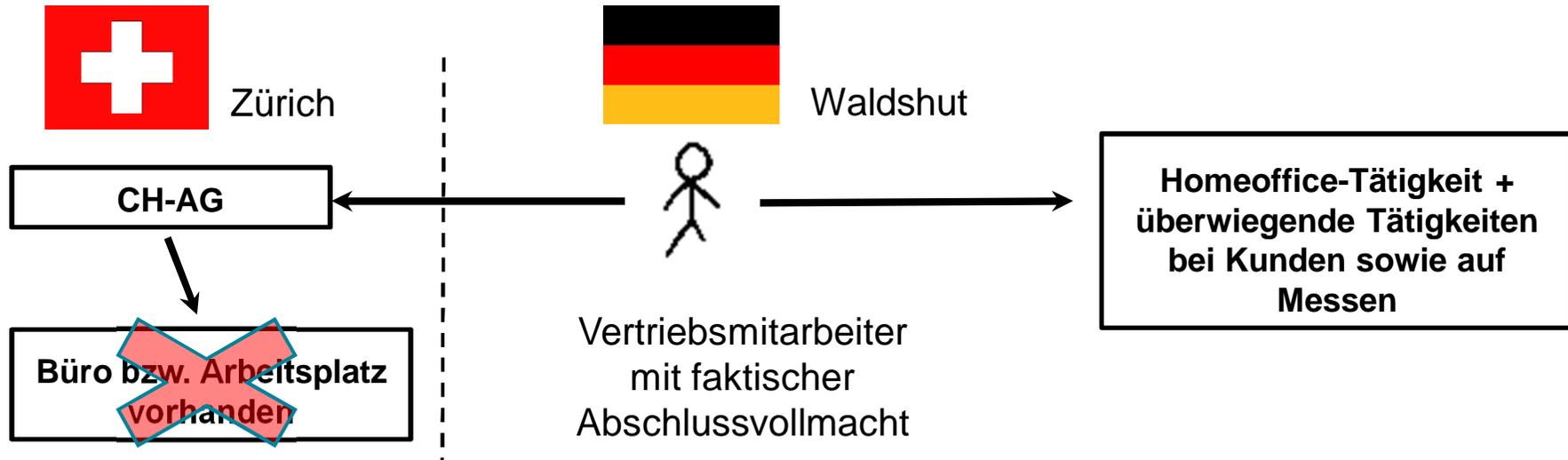
Sachverhalt: die CH-AG beauftragt einen in Köln ansässigen (abhängigen) Handelsvertreter (HV) mit dem Vertrieb in D. Der HV darf nur für die CH-AG tätig sein, besitzt eine Abschlussvollmacht der CH-AG und erhält eine fixe Vergütung.

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

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

IV. Fallbeispiele

Vertreter-Betriebsstätte: Vertriebsmitarbeiter mit faktischer Abschlussvollmacht

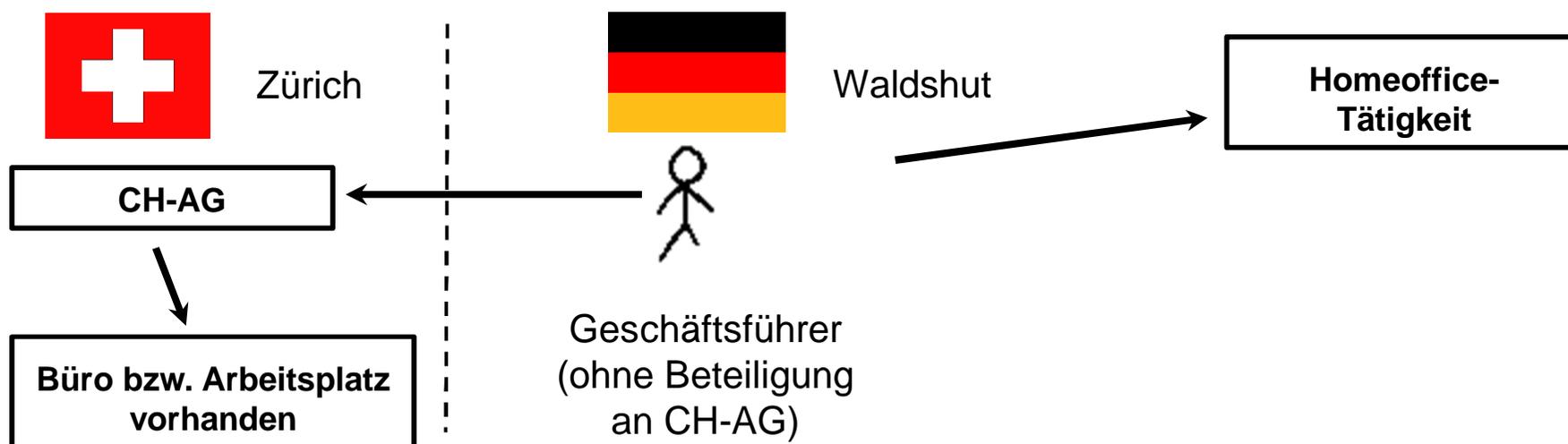


Sachverhalt: die CH-AG stellt zur Erschließung des deutschen Markts einen Vertriebsmitarbeiter ein, der zwar keine formale Abschlussvollmacht besitzt, der aber Preisverhandlungen mit Kunden führt und die Einzelheiten der Verträge eigenverantwortlich vorbereitet.

Lösung: Aufgrund der faktischen Abschlussvollmacht begründet der Vertriebsmitarbeiter auch ohne eine feste Geschäftseinrichtung eine Vertreter-BS der CH AG in D. Nach dem AOA ist der BS eine **fremdübliche Vergütung für eine vergleichbare Vertriebsdienstleistung** zuzuordnen und für die Ermittlung des BS-Gewinns die Personalkosten des Vertriebsmitarbeiters in Abzug zu bringen. Der Gewinn unterliegt nur der KSt/dem Solidaritätszuschlag, weil Vertreter-BS nicht der GewSt unterliegen.

IV. Fallbeispiele

Vertreter-Betriebsstätte: Begründung durch GF als ständiger Vertreter

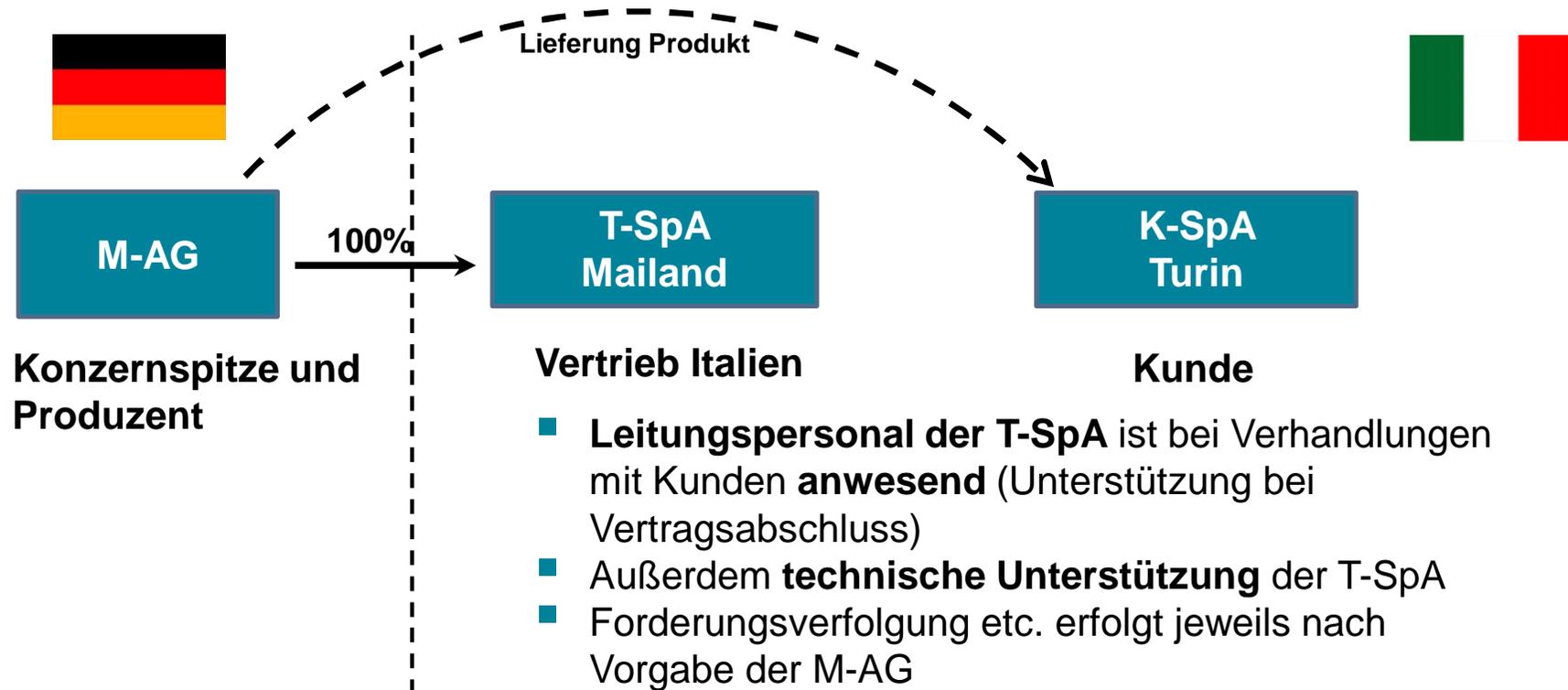


Auch Organe einer ausländischen Kapitalgesellschaft können nach der BFH-Rechtsprechung als **ständige Vertreter** eine Vertreter-BS in D begründen, sofern diese **regelmäßig** («über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat») **in D tätig sind und dort die Abschlussvollmacht gewöhnlich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

Rechtsfolge: Begründung einer Vertreter-BS der CH-AG in D, deren nach Verrechnungspreiskriterien zu ermittelnder Gewinn aber nicht der GewSt unterliegt.

IV. Fallbeispiele

Vertreter-BS: Begründung durch Tochtergesellschaft (= Kommissionärsmodell*)



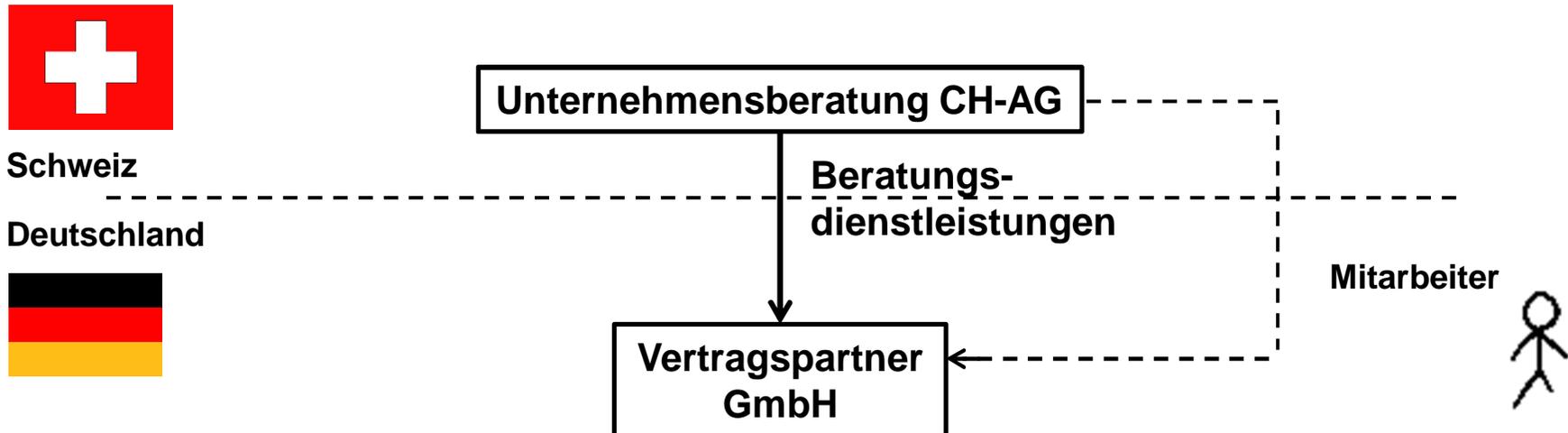
Nach Auffassung der italienischen Finanzverwaltung begründet die Tätigkeit der T-SpA entgegen der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung eine Vertreterbetriebsstätte der M-AG in Italien.

→ **Folge:** Doppelbesteuerung des Betriebsstättengewinns in D und in Italien.

*in Anlehnung an Rupp, NWB Seminar Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften

IV. Fallbeispiele

Dienstleistungserbringung beim Kunden (Verfügungsmacht) (1/2)

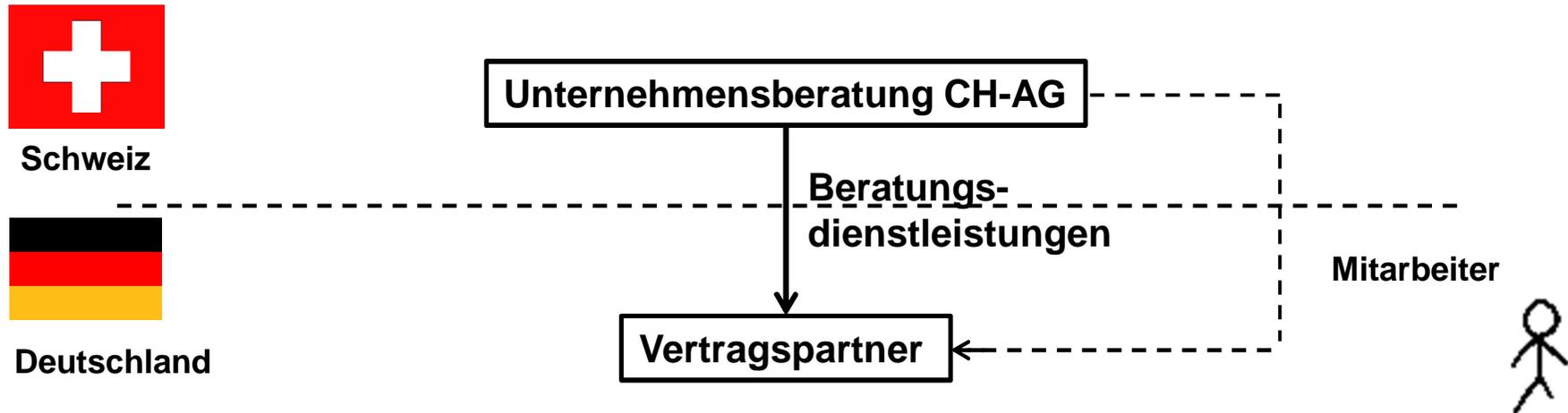


Die Unternehmensberater der CH-AG beraten 9 Monate eine GmbH in D. Die Abwicklung des Auftrags erfolgt in der Zentrale des Kunden, wobei den Beratern der CH-AG verschiedene **Besprechungs- und Arbeitsräume** zur Verfügung gestellt werden, die uneingeschränkt und mit eigenem Equipment der CH-AG (eigener PC, Bilder) auch für die übrige Geschäftstätigkeit der CH-AG (für andere Kunden) genutzt werden können.

Rechtsfolge: Beratungsauftrag führt zur Betriebsstättenbegründung in D, Besteuerung des auf das Projekt entfallenden Gewinns der CH AG in D.

IV. Fallbeispiele

Dienstleistungserbringung beim Kunden (Verfügungsmacht) (2/2)

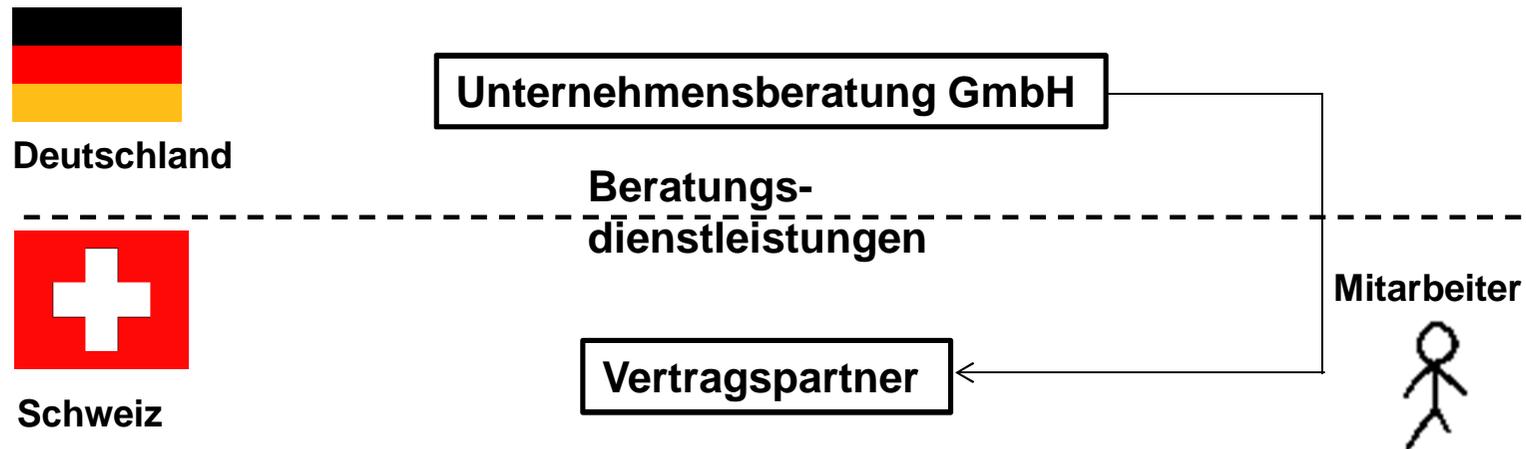


Die Berater der CH-AG beraten über zwei Jahre einen Kunden in D. Die Abwicklung des Auftrags erfolgt sowohl im **Hotel** als auch in der Zentrale des Kunden, wobei den Beratern zeitweise verschiedene **Besprechungs- und Arbeitsräume** zur Verfügung gestellt werden **ohne uneingeschränkten Zugang** zu den Räumen (keine Verfügungsmacht).

Rechtsfolge: mangels Verfügungsmacht über die Räume beim Kunden/die Hotelräume wird keine BS in D begründet.

Dienstleistung beim Kunden

Verfügungsmacht



Die Unternehmensberater der U-GmbH wird mit der Anpassung aufwendiger Spezialsoftware zur beauftragt. Die Programmierung dauert 24 Monate und erfolgt vor Ort beim Auftragnehmer in CH. Dabei werden dem UN je nach Kapazität tageweise verschiedene Besprechungsräume zur Verfügung gestellt. Die Programmierer erhalten jedoch **keine Zugangsberechtigungskarten** zu den Gebäuden des Auftraggebers und dieses lediglich während der normalen Geschäftszeiten des Auftragnehmers nutzen.

Rechtsfolge: Mangels fester GE und Verfügungsmacht wird keine BS in der CH begründet.

IV. Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel – Routinefunktion (1/3)

- Die deutsche T-GmbH wurde mit dem **Bau eines Tunnels in der Schweiz** beauftragt, der technisch sehr anspruchsvoll ist. Die Abwicklung des Bauvorhabens überschreitet die 12-Monatsfrist des DBA CH-D.
- Aufgrund erheblicher technischer Schwierigkeiten **erarbeiten ganz überwiegend deutsche Spezialisten Problemlösungen** in D, die vor Ort umgesetzt werden.
- Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode** gem. § 32 Abs. 1 BsGaV, obwohl die Umsetzung der in D erarbeiteten Problemlösungen in CH technisch anspruchsvoll ist. Auch eine untergeordnete Mitarbeit des Betriebsstättenpersonals an Problemlösungen ist unschädlich, so dass im Ergebnis die Bau- und Montage-BS als **Routineunternehmen** einzustufen ist.
- Etwas Anderes soll nur dann gelten, wenn die eigentliche **Wertschöpfung bei der Bau- und Montage-BS** erfolgt. In diesem Fall kann der höhere Gewinnanteil der CH-BS auch über die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode durch einen **höheren Gewinnaufschlag** (d.h. in Einzelfällen sogar über 10 %) abgebildet werden.

IV. Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel – Keine Routinefunktion (2/3)

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

IV. Fallbeispiele

Bau- und Montagebetriebsstätte: Fallbeispiel – Abrechnungszeitraum (3/3)

Die deutsche Bau GmbH ist mit der **Errichtung eines Einkaufszentrums in Polen** beauftragt worden. Aufgrund der **dreijährigen Bauzeit** wird eine Bau- und Montage-BS nach dem DBA mit Polen begründet. Die fiktiven Leistungen der polnischen BS werden dem deutschen Stammhaus jährlich in Rechnung gestellt. Der Gewinn aus dem Auftrag beläuft sich bei der Bau GmbH auf 100. Der polnischen BS entstehen jährliche Kosten von 100, die mit einem Gewinnaufschlag von 5 % vergütet werden.

	2016	2017	2018	Summe
Steuerlicher Gewinn der Bau GmbH	0	0	100	100
Freigestellter Gewinn der polnischen BS	+5	+5	+5	15
Einkünfte des Stammhauses	-5	-5	+95	85

Mangels Teilabnahme wird der Gewinn bei der Bau GmbH erst mit der Endabnahme in 2018 erfasst.

Im Ergebnis wird der polnischen Bau- und Montage-BS in den Jahren 2016 - 2018 ein kumulierter Gewinn von 15 (der in D von der Besteuerung freigestellt wird) und dem deutschen Stammhaus ein kumulierter Gewinn von 85 zugeordnet.

IV. Fallbeispiele

Lagerbetriebsstätte: Fallbeispiel



Ertragsteuerlich: Warenlager führt nicht zur Begründung einer BS gem. Art. 5 des DBA D-CH, sofern Mitarbeiter keine schädlichen (Haupt-)Tätigkeiten der CH AG ausüben (insbesondere keine Kunden-/Verkaufsberatungen).

- ➔ Vermeidung Besteuerung des auf die Lagereinrichtung entfallenden Gewinnanteils in D und keine Buchführungspflicht.

Umsatzsteuerrechtlich: Für Abwicklung EU-Geschäfte Registrierung in D bei dem zentral für die CH zuständigen Finanzamt Konstanz möglich.

- ➔ Abgabe von monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen/ Umsatzsteuerjahreserklärung. Für EU-Lieferungen muss zusätzlich noch eine zusammenfassende Meldung sowie für rein statistische Zwecke eine sog. „Intrastat-Meldung“ erstellt werden.
Fakturierung der aus dem Lager erfolgenden Lieferungen nach deutschem Umsatzsteuerrecht.

Praxishinweis:

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

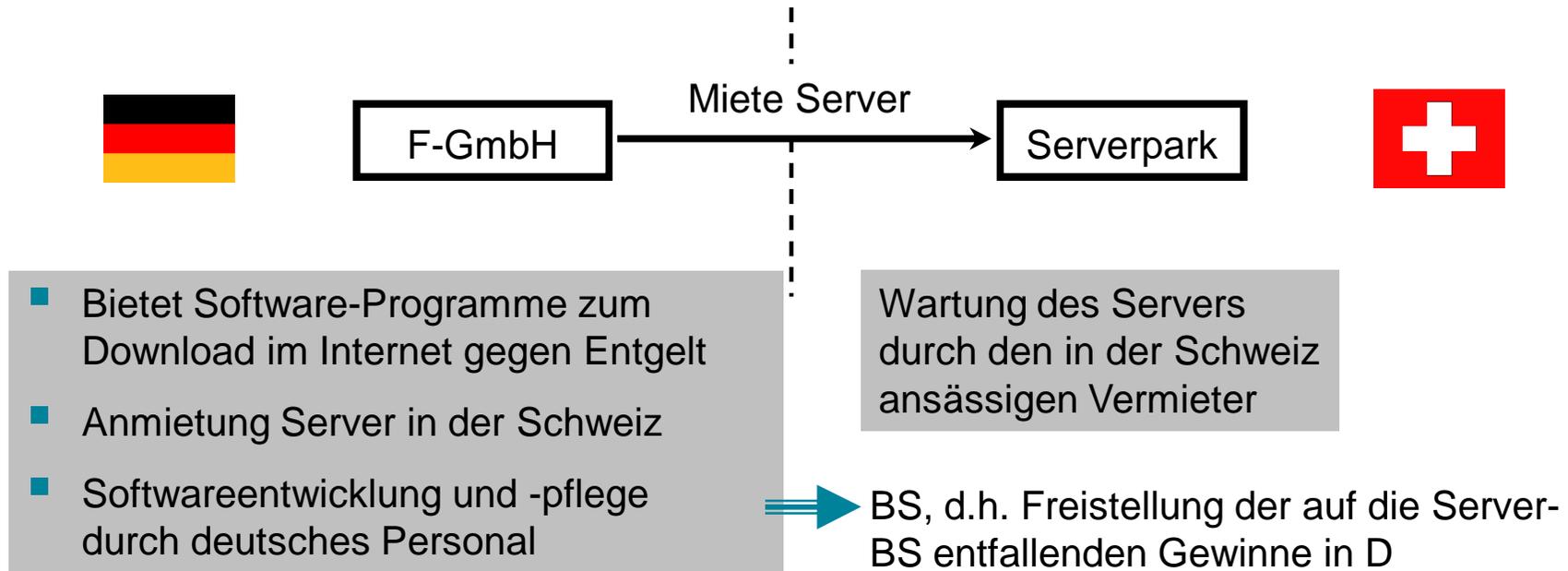
Lagerbetriebsstätte aus Schweizer Sicht



- **Schweizer Recht:** BS kann vorliegen (CH kennt keinen Negativkatalog)
- **Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA 2014:** Keine BS

IV. Fallbeispiele

Feste Geschäftseinrichtung: Server-Betriebsstätte



Ein Server war vor AOA-Einführung als BS anzusehen, wenn **alle Kernfunktionen des UN** (Vertragsabschlüsse, Zahlung, Lieferung) **über den Server abgewickelt werden**. Bei Anwendung des **AOA** aus deutscher Sicht wäre einer Server-BS mangels Personalfunktion kein Gewinn zuzurechnen. Die deutsche FV verweist zur Gewinnermittlung bei BS ohne Personal im BMF-Schreiben vom 17.12.19 auf den OECD-BS-Bericht für IT-Server ohne konkreter zu werden. In der Literatur wird die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode basierend auf den Kosten der BS (Abschreibungen/Miete Hardware/laufende Kosten wie Strom, Wartung/Reparaturen, Versicherung) vorgeschlagen.¹

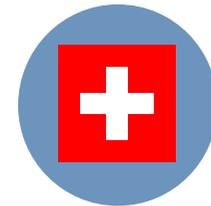
1) Ditz/Tcherveniachki ISR 2020, 145.

Server-Betriebsstätte aus Schweizer Sicht



A AG

Online-Handelsunternehmen, das über den eigenen (festen) Server mit den Kunden automatisch den Kaufvertrag, die Zahlung, den Versand, etc. abwickelt. Die eigentliche Geschäftstätigkeit wird über den Server abgewickelt.



Server

Aufgaben des Personals:
Maschinen aufzustellen,
bedienen, überwachen und
warten.

- **BS möglich**
- **In der Praxis (noch) kaum von Bedeutung**

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AO	Abgabenordnung	GF	Geschäftsführer
AOA	Authorised OECD Approach	GL	Geschäftsleitung
AG	Arbeitgeber	Ges.	Gesellschaft
AStG	Außensteuergesetz	Grds.	Grundsätzlich
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting	HV	Handelsvertreter
BEPS-AP	BEPS-Aktionspunkt	idR	in der Regel
BFH	Bundesfinanzhof	insb.	insbesondere
BMF	Bundesministerium der Finanzen	KSt	Körperschaftsteuer
BP	Betriebsprüfung	LRD	Low Risk Distributor
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung	MLI	Multilateral Instrument
BS	Betriebsstätte	OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
BS-VerwGr	Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze	OECD-MA	OECD-Musterabkommen
CH	Schweiz	OECD-MK	OECD-Musterkommentar
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer	RL	Richtlinie
D	Deutschland	TG	Tochtergesellschaft
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	UN	Unternehmen
DL-BS	Dienstleistungsbetriebsstätte	VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten- Gewinnaufteilung
Feste GE	Feste Geschäftseinrichtung	VO	Verordnung
FG	Finanzgericht	VP	Verrechnungspreise
FV	Finanzverwaltung		
GewSt	Gewerbesteuer		

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Gesellschafter-Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft am Standort Freiburg
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts u.a. in den Zeitschriften EXPERT FOCUS, Internationale Wirtschaftsbriefe (IWB) und beim Beck-Verlag (Münchner Kommentar-Reihe)
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts u.a. bei der Handelskammer Deutschland Schweiz sowie 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
Telefax +49 761 38 36 138
winfried.ruh@bwsgk.de
www.bwsgk.de

Nadia Tarolli Schmidt

- Advokatin, dipl. Steuerexpertin
- Partnerin und Leiterin Steuerteam der VISCHER AG
- Richterin am kantonalen Steuergericht
- Autorin verschiedener Publikationen im nationalen und internationalen Steuerrecht
- E-Mail: ntarolli@vischer.com / Telefon: 058 211 33 54

VISCHER

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

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

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

www.vischer.com