

**Winfried Ruh**

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

**Nadia Tarolli Schmidt**

Advokatin, dipl. Steuerexpertin, Partnerin und Leiterin Steuerteam Basel der VISCHER AG CH – 4010 Basel  
ntarolli@vischer.com  
www.vischer.com

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

Aufgrund der Erfahrungen in der COVID-19 Pandemie erwägen viele Unternehmen, ihren in Deutschland oder der Schweiz ansässigen (ausländischen) Arbeitnehmenden dauerhaft eine Homeoffice-Tätigkeit anzubieten. Dies kann zu einer Zuordnung von Unternehmensgewinnen zu einer ausländischen Homeoffice-Betriebsstätte führen.

**Ausgangslage**

Nachdem die Konsultationsvereinbarung zwischen CH und D vom 27.04.2021 zum

# AKTUELLE ENTWICKLUNGEN BEI DER BETRIEBSSTÄTTEN-BESTEuerung

## Update Tätigkeiten ausländischer Arbeitnehmender im Homeoffice und Room-Sharing

30.06.2022 gekündigt wurde<sup>1</sup> stellt sich nun verstärkt die Frage, ob eine Homeoffice (HO)-Tätigkeit eines Arbeitnehmenden zu einer Betriebsstätte (BS) führt. Einzelheiten zu dieser Thematik mit ausführlichen Fallbeispielen enthält der in der CH-D Wirtschaft 2/2021 veröffentlichte Artikel der beiden Autoren.<sup>2</sup> Nachfolgend werden die seither eingetretenen Entwicklungen in D und CH unter Berücksichtigung der (restriktiven) Situation im Nachbarland Österreich dargestellt.

### Erfahrungen mit Homeoffice-Betriebsstätten in Deutschland

In der Praxis zeigt sich, dass CH Unternehmen aufgrund der positiven Erfahrungen mit HO-Tätigkeiten während der COVID-19 Pandemie vermehrt Personal mit überwiegender HO-Tätigkeit in D einstellen. Die damit verbundenen Anfragen bei den D Wohnsitzfinanzämtern bestätigen, dass die D Finanzverwaltung ausserhalb von Geschäftsführertätigkeiten<sup>3</sup> – im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung zur mangelnden Verfügungsmacht – im Regelfall nicht von einer abkommens- und lohnsteuerlichen BS ausgeht. Dies gilt auch für den Fall, dass im Rahmen von Haupttätigkeiten nur eine sehr geringe Tätigkeit in CH ausgeübt wird.<sup>4</sup> Dessen ungeachtet ist es empfehlenswert, dem Personal einen Arbeitsplatz am CH Unternehmenssitz zu überlassen, damit auch nach den Kriterien des OECD-Musterkommentars eine HO-BS vermieden wird.<sup>5</sup>

### Erfahrungen mit Homeoffice-Betriebsstätten in der Schweiz

Die CH Steuerkonferenz hat im April diesen Jahres eine sogenannte Analyse<sup>6</sup> zur Auswirkung von HO-Tätigkeiten innerhalb der CH veröffentlicht, welches nur unter sehr restriktiven Bedingungen von einer BS ausgeht.

Im internationalen Verhältnis sind die Erfahrungen je nach Kanton unterschied-

lich. Etwas verallgemeinernd kann gesagt werden, dass bei Arbeitnehmenden ohne Geschäftsleitungs- oder Spezialfunktion tendenziell nicht von einer CH HO-BS von Arbeitnehmenden mit Wohnsitz im Ausland ausgegangen wird. Bei leitenden Angestellten ist das Risiko erheblich grösser. Um Sicherheit zu erlangen, empfiehlt es sich, für Führungskräfte ein Steuerruling einzuholen, welches bestätigt, dass keine CH-BS vorliegt. Dabei ist zu beachten, dass derartige Rulings mit D (ebenso wie mit anderen betroffenen Staaten) ausgetauscht werden – weshalb eine kongruente Argumentation in beiden Ländern offensichtlich empfehlenswert ist.

Ausserdem hat sich gezeigt, dass manchmal vergessen wird, dass die Sozialversicherungssituation nicht zwingend mit der Steuersituation übereinstimmt. Bei einer wesentlichen Tätigkeit (mindestens 25%) im Wohnsitzstaat kommt das Sozialversicherungsrecht dieses Staates zur Anwendung, ein Wechsel der Unterstellung ist für Arbeitgebende mit erheblichem administrativen Aufwand verbunden. Dies ist solange nicht der Fall, als zwischen CH und D nach wie vor die Ausnahmevereinbarung betreffend das Sozialversicherungsrecht anwendbar ist, also mindestens noch bis Ende 2022.<sup>7</sup>

Momentan bestehen Bestrebungen, die Grenze von 25% auf 40% zu erhöhen.

Zur Situation der Grenzgänger herrschte längere Zeit Verwirrung. Heute gilt die Praxis, dass wenn ein Grenzgänger mindestens einen Tag pro Woche über die Grenze zur Arbeit fährt und zurückkehrt, im Verhältnis CH-D die Grenzgängerbesteuerung zur Anwendung gelangt, selbst wenn alle anderen Tage im HO verbracht werden. Mit Frankreich ist die Situation noch nicht vollends geklärt.

### Internationale Entwicklungen zu Homeoffice-Betriebsstätten

In der Vergangenheit hatte Österreich – im Einklang mit der CH-D-Sichtweise –

in Bezug auf die BS-Begründung durch Arbeitnehmende bei HO-Tätigkeiten, bei Kundentätigkeiten oder bei shared offices ein weites BS-Verständnis vertreten.<sup>8</sup> In Anlehnung an die OECD-Auffassung geht das öBMF nun jedoch auch in den offiziellen Verwaltungsrichtlinien<sup>9</sup> davon aus, dass die notwendige Verfügungsmacht durch die betriebliche Nutzung des arbeitnehmereigenen HO fingiert wird. Diese restriktive Verwaltungsauffassung, die nicht durch die österreichische Rechtsprechung und nur teilweise durch die OECD-Kommentierung<sup>10</sup> gedeckt ist, wird bei den o.g. Tätigkeiten notwendigerweise zu Doppelbesteuerungen im Verhältnis zu CH/D führen, was aufgrund des nur geringen Gewinnpotentials dieser BS umso ärgerlicher für die Unternehmen ist. Zudem besteht das Risiko, dass sich zumindest D zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen dieser restriktiven Auffassung anschliessen könnte.<sup>11</sup>

### Besonderheiten bei Geschäftsführern

Bei Geschäftsführern (GF) ist das Risiko der Begründung einer HO-BS deutlich höher im Vergleich zu Arbeitnehmenden,

weil nach Art. 5 Abs. 2a DBA CH-D auch ein Ort der Leitung eine BS begründen kann und bei leitender Tätigkeit zweifelsfrei eine Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird.<sup>12</sup> Allerdings bleibt aus D Sicht unklar, ob durch einen Arbeitsplatz beim CH-Arbeitgeber eine HO-BS durch den GF vermieden werden kann. Aufgrund der BFH-Rechtsprechung sprechen in diesem Fall gute Gründe dafür, eine HO-BS zu verneinen, sofern der GF nicht Gesellschafter ist.<sup>13</sup>

Allerdings besteht nach der BFH-Rechtsprechung das Risiko der Begründung einer Vertreter-BS<sup>14</sup>, sofern der GF seine Abschlussvollmacht auch tatsächlich in D ausübt, indem Aufträge für das Unternehmen eingeholt werden. In diesem Fall bleibt unklar, wie hoch der BS-Gewinn anzusetzen ist und ob dieser der GewSt unterliegt.<sup>15</sup> Letztendlich sollte mit dem zuständigen Wohnsitzfinanzamt des GF geklärt werden, ob aus Sicht der D Finanzverwaltung eine HO- oder Vertreter-BS des CH-Unternehmens in D begründet wird.

Aus CH-Sicht stellt sich die Situation im Ergebnis ähnlich dar: je wichtiger die Rolle des Arbeitnehmenden, desto grö-

ser das Risiko einer BS. Bei weniger entscheidenden Rollen, aber regelmässigen Vertragsschlüssen mit Kunden durch den Mitarbeitenden im HO, besteht hingegen das Risiko einer Vertreter-BS.

### Betriebsstättenbegründung durch Room-Sharing

Gemäss einem neueren Urteil des Finanzgerichts (FG) Baden-Württemberg<sup>16</sup> kann es für die Begründung einer BS ausreichen, wenn einer Person in einem mehreren Personen zur Verfügung stehenden Raum (sog. Room Sharing) ein Schreibtisch und ein abschliessbarer Standcontainer zur Mitbenutzung zur Verfügung steht. Im Streitfall war der Container mit einem Firmenlogo versehen und der betroffene Taxifahrer verfügte als einziger über einen Schlüssel und konnte den Platz für Büroarbeiten nutzen. CH besteuerte die erwirtschafteten Gewinne in CH, während D das Vorliegen einer BS bestritt und annahm, dass das Unternehmen aus der privaten Wohnung in D geführt werde, was zunächst zu einer Doppelbesteuerung geführt hat. Das FG entschied, dass vorliegend mehr als nur ein einfaches Mit-



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

**bws // graf kanitz**  
beraten . prüfen . steuern



Gemeinsam Grenzen überwinden.

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

Ihr Partner für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung  
National und International

benutzungsrecht am Büro bestünde, weil der Container zur ausschliesslichen Nutzung zur Verfügung stand, wodurch sich die Verfügungsmacht besonders manifestiert habe. Dies obwohl die Büroarbeiten nicht den Schwerpunkt der Tätigkeit – aber immerhin mehr als eine Hilfstätigkeit – ausmachen und eine Verwurzelung des Geschäfts in CH bestehe. Der gesamte Gewinn wurde damit CH zugewiesen.

CH achtet weniger auf den ausschliesslichen Zugang, sondern mehr darauf, ob dort wesentliche Tätigkeiten ausgeübt werden. Dies ist z. B. in Gemeinschaftspraxen von Ärzten, Zahnärzten oder Physiotherapeuten der Fall.

In der Praxis ist es wichtig, klare Verhältnisse zu schaffen und entweder eine Infrastruktur nur minimal zu nutzen oder dafür zu sorgen, dass eine Verfügungsmacht besteht, die für betriebliche Tätigkeiten genutzt wird.<sup>17</sup>

### Fazit

Nach der aktuellen Verwaltungsauffassung dürften Tätigkeiten ausländischer Arbeitnehmenden im HO in D auch nach Auslaufen der Konsultationsvereinbarung

mangels Verfügungsmacht nur in Ausnahmefällen, wie derjenigen eines GF, eine BS begründen. Demgegenüber spielt dieses formelle Kriterium in CH weniger eine Rolle; trotzdem ist das Risiko einer BS erheblich grösser, wenn es sich um Arbeitnehmende mit Führungsaufgaben oder anderweitig wichtigen Funktionen handelt. Mangels offizieller Verwaltungsauffassung besteht sowohl in D als auch CH insbesondere bei GF-Tätigkeiten weiterhin eine Rechtsunsicherheit für die betroffenen Unternehmen, weswegen eine frühzeitige Abklärung mit den zuständigen Finanzbehörden empfehlenswert ist.

1 Vgl. Vereinbarung vom 11.04.2022, BStBl. I 2022, S. 614.

2 Vgl. Ruh/Tarolli-Schmidt, CH-D Wirtschaft Nr. 2/2021, S. 20.

3 Vgl. hierzu den nachfolgenden Abschnitt «Besonderheiten bei Geschäftsführern».

4 Dem Vernehmen nach wendet die deutsche Finanzverwaltung die BFH-Rechtsprechung zur mangelnden Verfügungsmacht vollumfänglich an, auch in Bezug auf die Begründung rein lohnsteuerlicher BS (vgl. hierzu auch Ruh/Tarolli-Schmidt, a.a.O., FN 6 und 7).

5 Vgl. Ruh/Tarolli-Schmidt, a.a.O., Abschnitt «HO-BS in D».

6 Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen.

7 Vgl. Vereinbarung der EU-Verwaltungskommission für die Koordinierung der nationalen Systeme der sozialen Sicherheit vom 14. Juni 2022. Die flexible Anwendung der Unterstellungsregeln wird im Rahmen des FZA und des EFTA-Übereinkommens entsprechend verlängert und gilt damit für die Schweiz.

8 Vgl. Jann/Ursprung-Steindl, IStR 2022, S. 277, 281.

9 öESTR, öBMF v. 6.5.2021 – GZ 06 0109/9 – IV/6/00 Rn. 7924 ff. sowie öVPR 2021, öBMF v. 7.10.2021 – GZ 2021-0.586.616 Rn. 250 ff.

10 Während nach der OECD-Kommentierung durch die Überlassung eines Arbeitsplatzes eine HO-BS vermieden werden kann, sieht die österreichische Regelung eine HO-BS bereits ab einer HO-Nutzung von 25% vor, ohne dass es auf eine Arbeitsplatznutzung beim Arbeitgeber ankommt, vgl. Jann/Ursprung-Steindl, IStR 2022, S. 277, 278f.

11 Dies umso mehr, als auch andere europäische Staaten wie Dänemark und Polen sich der österreichischen Auffassung angeschlossen haben.

12 Vgl. hierzu Müth/Simon, DStR 2022, S. 744.

13 Vgl. Schuster/Verleger, IWB 2020 S. 861, 870 f. sowie Rasch/Rosenberger/Brülisauer, IStR 2021, Beihefter zu Heft 10, S. 3\*, 4\*f.; a.A. Klumpp, Esteves da Cunha/Richter, PISb 2022, S. 100, 101.

14 BFH v. 23.10.2018, I R 54/16, BStBl. II 2019, S. 365.

15 Vgl. Weis, FR 2019, 524f. sowie Kahlenberg, BB 2019, S. 2206.

16 FG Baden-Württemberg vom 14.10.2021, 3 K 589/19, EFG 2022, 88, Revision anhängig beim BFH unter I R 47/21.

17 Vgl. hierzu auch Cloer/Poerschke in DStRK 9/2022.

# VISCHER

Zurich Basel Geneva [www.vischer.com](http://www.vischer.com)

## YOUR TEAM FOR SWISS LAW AND TAX

