

Der Betriebsstättenbegriff im Wandel

Entwicklungen auf internationaler Ebene ergeben eine Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs. Die Schweiz hat Vorbehalte, wodurch Diskrepanzen zum Ausland entstehen und Doppelbesteuerungen ausgelöst werden können. Ein Check kann helfen, negative Überraschungen zu vermeiden.



Sven Kälin

Eine Betriebsstätte ist nach schweizerischem Steuerrecht eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Als feste Geschäftseinrichtungen gelten gemäss Bundesgericht «Anlagen oder Einrichtungen, in denen ständig oder doch wenigstens während einer gewissen Zeit die Tätigkeit eines Unternehmens ausgeübt wird». Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich bis anhin betreffend der Dauerhaftigkeit gegen die Festlegung einer bestimmten Frist ausgesprochen.



Reto Giger

Potenzieller interkantonaler oder internationaler Steuerkonflikt

In der Schweiz erfolgt die Ausscheidung von Gewinn und Kapital zwischen den Kantonen meistens nach Quoten. Die entsprechenden Quoten werden in der Regel mit Hilfsfaktoren (Umsätze, Aktiven mit kapitalisierter Miete oder Löhne, branchenabhängig) bestimmt. Im Vergleich zur internationalen Ebene ist der Schweizer Betriebsstättenbegriff bis anhin enger gefasst. Dieser Umstand kann im internationalen Verhältnis zu einem Doppelbesteuerungskonflikt führen. Ein solcher entsteht beispielsweise, wenn ein ausländischer Staat eine Betriebsstätte annimmt und die Gewinne der Betriebsstätte versteuert, die Schweiz hingegen die Betriebsstätte verneint und sämtliche Gewinne ebenfalls besteuert. In einem solchen Fall gilt es insbesondere mittels einschlägiger Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) das Besteuerungsrecht einem Staat zuzuweisen.

BEPS Action Point 7

Vermeidung Betriebsstätte:

Die OECD weitet den Begriff der Betriebsstätten an mehreren Stellen aus.

- *Kommissionäre: Diese bilden künftig eine Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA).*
- *Vertreter: Nur unabhängige Vertreter bilden keine Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 6 OECD-MA).*
- *Vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten wie bspw. Werbung, Lagerung oder Wareneinkauf bilden grundsätzlich keine Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA).*

Neuere Entwicklung der OECD

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat sog. BEPS Aktionen (Base Erosion Profit Shifting Actions) gegen die Steuerumgehung sowie Gewinnverlagerungen entwickelt.

Der BEPS Aktionsplan 7 befasst sich mit der Thematik der Betriebsstätten und weitet den internationalen Begriff der Betriebsstätte gegenüber der bisherigen Definition im OECD-Musterabkommen (welches die Grundlage vieler Doppelbesteuerungsabkommen bildet) erheblich aus und schränkt gleichzeitig den Katalog von Ausnahmen ein.

Problematik der unilateralen Umsetzung

Es liegt nun aber an jedem Land selber, diese Vorgaben ins nationale Recht umzusetzen und folglich den Betriebsstättenbegriff für das jeweilige Landesrecht zu definieren. In Zukunft werden vermehrt Steuerinformationen wie bspw. Steuerrulings, Transfer-Pricing Dokumentationen, Betriebsstättenausscheidungen usw. zwischen den Steuerbehörden verschiedener Staaten ausgetauscht. All dies wird in Zukunft zur Neuqualifikation und Anpassung der Gewinnausscheidung bei Betriebsstätten führen.

Ein Unternehmen kann sich somit künftig nicht auf den steuerlichen Status quo ihrer ausländischen Geschäftstätigkeiten verlassen.

Bei einer Betriebsstätte stellt sich die Frage, wie gross deren Anteil an der gesamten Waren-, Produktions- oder Verkaufskette ist. Im Grundsatz werden die Leistungen der Betriebsstätte betrachtet, wie wenn die Leistung bei einem unabhängigen Dritten bezogen wird (Drittvergleich), was sich in der Praxis jedoch selten eindeutig belegen lässt.

Beispiele von Praxisproblemen, auch innerschweizerisch

- Mit der Modernisierung des Arbeitsplatzes sind neue Arbeitsformen zunehmend in den Fokus der nationalen und internationalen Steuerbehörden geraten. In einem Entscheid aus Dänemark aus dem Jahr 2017 wurde festgehalten, dass die gelegentliche Verwendung eines Home-Office Arbeitsplatzes in Dänemark durch einen dänischen Salesmanager zur Begründung einer Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens führt. Insbesondere Grenzgänger im Home-Office oder ein Arbeitnehmer in einem anderen Kanton können bereits eine internationale resp. interkantonale Betriebsstätte für ein Unternehmen begründen. Erforderlich ist jedoch, dass ein solches Home-Office periodisch und nicht bloss sporadisch verwendet wird. Die konkrete vertragliche Ausgestaltung und Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer werden zentral sein für die Qualifikation des Home-Office als Betriebsstätte.
- Ein Unternehmen, welches Staubsauger herstellt, lässt durch eine Vertriebsgesellschaft seine Produkte im Ausland im Auftrag bewerben und verkaufen. Die Vertriebsgesellschaft tritt im eigenen Namen an Käufer im Ausland heran, die Lieferung erfolgt im Rahmen eines Kommissionsvertrages direkt durch den Hersteller. Die Vertriebsgesellschaft besitzt die Güter zu keinem Zeitpunkt, hat auch keinen Anspruch auf den Kaufpreis der Käufer und erhält nur eine prozentuale Kommission für jeden Verkauf. Die Vertriebsgesellschaft wird in Zukunft als Kommissionärin eine Vertreter-Betriebsstätte für den Hersteller begründen und gilt nicht als unabhängige Vertreterin i.S.v. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA.

Check für Unternehmen

Ein internationaler Doppelbesteuerungskonflikt ist schwer vermittelbar und äusserst aufwendig, da viele verschiedene Akteure beteiligt sind. Es ist ratsam, die neuen Betriebsstättenrisiken möglichst früh zu erkennen und einzudämmen oder geeignete Lösungen zu finden. Aus diesem Grund empfiehlt sich, ein kurzer Check durchzuführen:

- Führt das Unternehmen im Ausland oder interkantonale Geschäftstätigkeiten aus, welche bis anhin nicht als Betriebsstätte qualifiziert wurden (insbesondere eine Zusammenarbeit mit Kommissionären oder Agenten)?
- Werden Mitarbeiter im Home-Office mit Entscheidungsgewalt beschäftigt? Die abhängige, effektive und regelmässig in seinen Räumlichkeiten ausgeübte Tätigkeit könnte bereits nicht mehr als vorbereitend oder unterstützend qualifiziert werden.
- Hat das Unternehmen im Ausland oder in einem anderen Kanton bereits eine Betriebsstätte?

Bei Vorliegen solcher Sachverhaltselemente müssen zuerst die Regelungen beider Standorte untersucht werden. Falls diese Ansichten auseinander gehen, kann eine Doppelbesteuerung durch eine rückwirkende Steuerauscheidung drohen.

*Sven Kälin, MLaw, Rechtsanwalt, Japanologe,
Associate bei GHM Partners AG, Zug,
sven.kaelin@ghm-partners.com*

*Reto Giger, Partner, lic.iur., dipl. Steuerexperte,
reto.giger@ghm-partners.com*