

Schriften zum Steuerrecht

Markus Reich • Madeleine Simonek (Hrsg.)

Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht

Marc Vogelsang

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Literaturverzeichnis	XXVII
Materialienverzeichnis	LV
1. Einleitung	1
2. Gegenstand dieser Arbeit	5
3. Grundlagen	6
3.1 Terminologische Bemerkungen	6
3.2 Auslegung von Rechtsquellen	6
3.2.1 Rechtsquellen verschiedener Art	6
3.2.2 Auslegung von Staatsverträgen	8
3.2.2.1 Doppelbesteuerungsabkommen als Form von Staatsverträgen	8
3.2.2.2 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge (VRK)	10
3.2.2.2.1 Einleitung	10
3.2.2.2.2 Allgemeine Auslegungsregel (Art. 31 VRK)	11
3.2.2.2.2.1 Ausgangspunkt	11
3.2.2.2.2.2 Grammatikalisches Auslegungselement	13
3.2.2.2.2.3 Systematisches Auslegungselement	14
3.2.2.2.2.4 Teleologisches Auslegungselement	17
3.2.2.2.2.5 Treu und Glauben	19
3.2.2.2.2.6 Historisches Auslegungselement	19
3.2.2.2.3 Ergänzende Auslegungsmittel (Art. 32 VRK)	20
3.2.2.2.4 Rechtsprechung des Bundesgerichts	21
3.2.2.3 Entscheidungsharmonie	23
3.2.2.4 Massgeblichkeit des Kommentars der OECD für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	26
3.2.2.4.1 Ausgangspunkt	26

3.2.2.4.2	Berücksichtigung des im Zeitpunkt des Vertragsschlusses geltenden Musterabkommens und Kommentars	30
3.2.2.4.2.1	Berücksichtigung als ergänzendes Auslegungsmittel (Art. 32 VRK)	30
3.2.2.4.2.2	Berücksichtigung als Zusammenhang (Art. 31 Abs. 2 VRK)	32
3.2.2.4.2.3	Berücksichtigung als gewöhnliche oder besondere Bedeutung (Art. 31 Abs. 1 und 4 VRK)	35
3.2.2.4.3	Berücksichtigung von späteren Änderungen des Musterabkommens und dessen Kommentars	37
3.2.2.4.4	Behandlung von Anmerkungen, Vorbehalten und Stellungnahmen zu den Materialien der OECD	43
3.2.2.4.5	Berücksichtigung des Musterabkommens und des Musterkommentars der OECD aufgrund ausdrücklicher Vereinbarung zwischen den Vertragsstaaten	44
3.2.2.5	Qualifikationskonflikte	45
3.2.2.5.1	Einleitung	45
3.2.2.5.2	Art. 3 Abs. 2 OECD-MA	46
3.2.2.5.2.1	Ausgangspunkt	46
3.2.2.5.2.2	Anwendungsvoraussetzungen	49
3.2.2.5.2.3	Art der Berücksichtigung der lex fori	53
3.2.2.5.3	Lösungsvorschlag der OECD für Qualifikationskonflikte...	54
3.2.3.	Auswirkungen auf die Auslegung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs	56
3.3	Praktikabilität bei der Auslegung im Steuerrecht	58
4.	Betriebsstättenbegriff des OECD-Musterabkommens	61
4.1	Einführung	61
4.2	Grundlagen	63
4.2.1.	Kontext des Betriebsstättenbegriffs im Abkommensrecht	63
4.2.2.	Unternehmensbegriff (Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA)	66
4.3	Grundtatbestand (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)	70
4.3.1.	Einleitung	70
4.3.2.	Feste Geschäftseinrichtung	71
4.3.2.1	Geschäftseinrichtung	71
4.3.2.1.1	Begriff der Geschäftseinrichtung im Allgemeinen	71
4.3.2.1.2	Geschäftlicher Charakter im Besonderen	74
4.3.2.1.3	Räumliche Dimension der Geschäftseinrichtung	74

4.3.2.2	Festigkeit	75
4.3.2.2.1	Vorbemerkungen	75
4.3.2.2.2	Örtliche Festigkeit	75
4.3.2.2.3	Zeitliche Festigkeit	79
4.3.3.	Unternehmenstätigkeit	88
4.3.3.1	Begriff der Unternehmenstätigkeit	88
4.3.3.2	Notwendigkeit des Einsatzes von Personal	91
4.3.4.	Verhältnis zwischen dem Unternehmen, der festen Geschäftseinrichtung und der Unternehmenstätigkeit	94
4.3.4.1	Vorbemerkung	94
4.3.4.2	Verhältnis zwischen der festen Geschäftseinrichtung und der Unternehmenstätigkeit (funktionale Integration)	94
4.3.4.2.1	Bedeutung der Wendung „through which“	94
4.3.4.2.2	Auffassung im Kommentar der OECD	97
4.3.4.2.3	Zuordnung der Unternehmenstätigkeit zu einer festen Geschäftseinrichtung	99
4.3.4.3	Verhältnis zwischen dem Unternehmen und der festen Geschäftseinrichtung (Verfügungsmacht)	99
4.3.4.3.1	Allgemeines	99
4.3.4.3.2	Auffassung im Kommentar der OECD	101
4.3.4.3.3	Rechtsprechung und Verwaltungspraxis	106
4.3.4.3.4	Lehre	110
4.3.4.3.5	Stellungnahme	112
4.3.4.3.6	Exkurs: „Unechte“ Dienstleistungsbetriebsstätte	115
4.3.5.	Zurechnung	115
4.3.5.1	Horizontale Zurechnung	115
4.3.5.2	Vertikale Zurechnung	117
4.3.5.2.1	Grundlagen	117
4.3.5.2.2	Kriterien für die Zurechnung	118
4.3.5.2.3	Vorgeschlagene Änderungen des Kommentars der OECD	121
4.3.5.2.4	Home Office als Anwendungsfall der vertikalen Zurechnung	123
4.3.5.2.4.1	Einleitung	123
4.3.5.2.4.2	Kriterien	123
4.3.5.2.4.3	Vorgeschlagene Änderungen des Kommentars der OECD	124
4.3.6.	Beginn und Ende einer Betriebsstätte nach dem Grundtatbestand	126

4.4	Positivkatalog (Art. 5 Abs. 2 OECD-MA)	128
4.4.1.	Konstitutiver oder deklaratorischer Charakter des Positivkatalogs	128
4.4.2.	Einzelne Beispiele	131
4.4.2.1	Ort der Leitung (lit. a)	131
4.4.2.2	Zweigniederlassung (lit. b)	133
4.4.2.3	Geschäftsstelle (lit. c), Fabrikationsstätte (lit. d) und Werkstätte (lit. e)	134
4.4.2.4	Stätte der Bodenschatzausbeutung (lit. f)	134
4.5	Bau- und Montagebetriebsstätte (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA)	136
4.5.1.	Einführung	136
4.5.2.	Anwendungsbereich	137
4.5.2.1	Grundlagen	137
4.5.2.2	Erfasste Tätigkeiten im Allgemeinen	140
4.5.2.2.1	Bauausführung	140
4.5.2.2.2	Montage	142
4.5.2.3	Überwachungs- und Planungstätigkeiten im Besonderen	143
4.5.2.3.1	Ausgangspunkt	143
4.5.2.3.2	Überwachungstätigkeiten	144
4.5.2.3.3	Planungstätigkeiten	148
4.5.3.	Verhältnis zu den anderen Betriebsstättentatbeständen	149
4.5.3.1	Verhältnis zu Art. 5 Abs. 1 OECD-MA	149
4.5.3.1.1	Ausgangspunkt	149
4.5.3.1.2	Erläuterungstheorie versus Fiktionstheorie	149
4.5.3.1.3	Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bei NichtÜberschreiten der Dauer von zwölf Monaten	153
4.5.3.2	Verhältnis zu Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	154
4.5.3.3	Verhältnis zu Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	154
4.5.4.	Frist von zwölf Monaten	155
4.5.4.1	Ausgangspunkt	155
4.5.4.2	Beginn des Fristenlaufs	156
4.5.4.3	Ende des Fristenlaufs	157
4.5.4.4	Behandlung von Unterbrechungen	159
4.5.4.5	Zusammenrechnung des Fristenlaufs	162
4.5.4.5.1	Massgebende Bezugsgrösse für das Fristerfordernis	162
4.5.4.5.2	Voraussetzungen für eine konsolidierte Betrachtung	163
4.5.4.5.2.1	Wirtschaftliche Einheit	163
4.5.4.5.2.2	Geographische Einheit	165
4.5.5.	Zurechnung	165

4.5.5.1	Horizontale Zurechnung im Rahmen von Personengesellschaften	165
4.5.5.2	Vertikale Zurechnung beim Bezug von Subunternehmen	167
4.6	Negativkatalog (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA)	170
4.6.1.	Einführung	170
4.6.2.	Tatbestände	173
4.6.2.1	Allgemeines	173
4.6.2.2	Einrichtung resp. Bestände zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren (lit. a und b)	174
4.6.2.2.1	Einleitung	174
4.6.2.2.2	Güter oder Waren	174
4.6.2.2.3	Erfasste Tätigkeiten	176
4.6.2.2.4	Unterschied zwischen lit. a und b des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA sowie Verhältnis zu den Betriebsstättentatbeständen	177
4.6.2.3	Bestände von Gütern oder Waren zur Bearbeitung oder Verarbeitung durch ein anderes Unternehmen (lit. c)	178
4.6.2.4	Feste Geschäftseinrichtungen zum Einkauf von Gütern und Waren oder zur Beschaffung von Informationen (lit. d)	179
4.6.2.5	Feste Geschäftseinrichtung zur Ausübung von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten (lit. e)	181
4.6.2.5.1	Vorbemerkungen	181
4.6.2.5.2	Abgrenzung der Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten von der Haupttätigkeit	182
4.6.2.5.3	Ausgewählte Fälle	186
4.6.2.5.3.1	Managementtätigkeiten	186
4.6.2.5.3.2	Provisorische Deckungszusagen im Versicherungsbereich	187
4.6.2.5.3.3	After-sales-services	188
4.6.2.6	Feste Geschäftseinrichtung für die Ausübung mehrerer der in lit. a bis e genannten Tätigkeiten (lit. f)	189
4.6.2.7	Verhältnis von Art. 5 Abs. 4 lit. a bis d OECD-MA zu dessen lit. e	193
4.7	Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA)	196
4.7.1.	Einführung	196
4.7.2.	Verzicht auf das Erfordernis der festen Geschäftseinrichtung	198
4.7.3.	Verhältnis zu den anderen Betriebsstättentatbeständen	200
4.7.4.	Vertreter i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	201
4.7.4.1	Begriff des Vertreters	201

4.7.4.2	Vertretereigenschaft von Personengesellschaften im Besonderen	205
4.7.4.3	Verhältnis des Vertreters zum anderen Staat	206
4.7.5.	Tätigkeit für ein Unternehmen	207
4.7.5.1	Grundlagen	207
4.7.5.2	Ausschluss der Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten	208
4.7.5.2.1	Nach dem Musterabkommen der OECD seit der Fassung von 1977	208
4.7.5.2.2	Nach dem Musterabkommen der OECD in der Fassung von 1963	210
4.7.6.	Vollmacht des Vertreters („authority to conclude contracts in the name of the enterprise")	212
4.7.6.1	Ausgangspunkt	212
4.7.6.2	Für die Vertreterbetriebsstätte relevante Unterschiede zwischen dem kontinentaleuropäischen Zivilrecht und dem Common Law	212
4.7.6.3	Arten der Bindungswirkung	214
4.7.6.3.1	Vorbemerkungen	214
4.7.6.3.2	Wirtschaftliche Bindungswirkung	215
4.7.6.3.3	Rechtliche Bindungswirkung	216
4.7.6.3.4	Voraussetzung des Vertragsschlusses im Namen des Vertretenen	217
4.7.6.4	Bedeutung der Wendung „authority to conclude contracts" ..	218
4.7.6.4.1	Begriff der „authority"	218
4.7.6.4.2	Vertragsverhandlungen im Besonderen	220
4.7.6.5	Bedeutung der Wendung „in the name of the enterprise"	224
4.7.6.6	Zusammenfassung	227
4.7.6.7	Vorgeschlagene Änderungen des Kommentars der OECD....	228
4.7.7.	„Gewöhnliche" Ausübung der Vollmacht	229
4.7.7.1	Ausgangspunkt	229
4.7.7.2	Häufigkeit der Vollmachtausübung	229
4.7.7.3	Dauer der Vollmachtausübung	230
4.7.8.	Besondere Fragen unter Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	233
4.7.8.1	Eignung von Organen juristischer Personen als Vertreter	233
4.7.8.1.1	Ausgangspunkt	233
4.7.8.1.2	Vertretene Auffassungen	235
4.7.8.1.3	Stellungnahme	237
4.7.8.2	Unterhalt mehrerer Vertreter im anderen Staat	239
4.7.9.	Ausnahme des unabhängigen Vertreters in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	240

4.7.9.1	Ausgangspunkt	240
4.7.9.2	Im Rahmen des ersten Prüfungsschritts vertretene Theorien.	242
4.7.9.2.1	Vorbemerkungen	242
4.7.9.2.2	Theorie von ROBERTS	242
4.7.9.2.3	Theorie von AVERY JONES/WARD	246
4.7.9.2.4	Theorie von KROPPEH/HÜFFMEIER	249
4.7.9.3	Unabhängigkeit	251
4.7.9.3.1	Begriff der Unabhängigkeit	251
4.7.9.3.2	Massgebende Kriterien und Indizien	255
4.7.9.4	Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit	259
4.7.9.5	Zusammenfassung	264
4.8	Anti-Organklausel (Art. 5 Abs. 7 OECD-MA)	265
4.8.1.	Einleitung	265
4.8.2.	Anwendungsbereich	266
4.8.3.	Auswirkungen	268
4.9	Dienstleistungsbetriebsstätte	269
4.9.1.	Ausgangspunkt	269
4.9.2.	Vorschlag im Kommentar der OECD für eine Regelung betreffend Dienstleistungsbetriebsstätten	271
4.9.2.1	Einleitung	271
4.9.2.2	Verhältnis zu den anderen Betriebsstättentatbeständen	272
4.9.2.2.1	Verhältnis zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA	272
4.9.2.2.2	Verhältnis zu Art. 5 Abs. 4 OECD-MA	274
4.9.2.3	Gemeinsame Voraussetzungen	274
4.9.2.3.1	Begriff der Dienstleistung	274
4.9.2.3.2	Abgrenzung zu den Lizenzgebühren	277
4.9.2.3.3	Physische Präsenz und Dienstleistungserbringung im anderen Staat	278
4.9.2.3.4	Dienstleistungserbringende Person	279
4.9.2.4	Tatbestandsvoraussetzungen des lit. a	280
4.9.2.4.1	Bruttoeinnahmeschwelle	280
4.9.2.4.2	Frist	281
4.9.2.5	Tatbestandsmerkmale des lit. b	282
4.9.2.5.1	Frist	282
4.9.2.5.2	Projektbezogenheit („for the same project or for connected projects“)	283
4.9.2.6	Zurechnung der Dienstleistungserbringung	283
4.9.2.7	Stellungnahme	284
4.10	Exkurs: Cloud Computing	286
4.10.1.	Einleitung	286

4.10.2. Grundlagen	287
4.10.3. Beurteilung	288
4.10.3.1 Vorbemerkungen	288
4.10.3.2 Bereitstellung der Software	289
4.10.3.3 Bereitstellung der Hardware	290
4.10.3.3.1 Feste Geschäftseinrichtung resp. ständige Anlage oder Einrichtung	290
4.10.3.3.2 Verfügungsmacht	290
4.10.3.3.2.1 Hostcomputer bzw. Server	290
4.10.3.3.2.2 Clientcomputer	291
4.10.3.3.3 Funktionale Integration	292
4.10.3.3.4 Unternehmenstätigkeit	292
4.10.4. Zusammenfassung	293
5. Betriebsstättenbegriff des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)	295
5.1 Einführung	295
5.2 Grundlagen	297
5.2.1. Unternehmensbegriff im schweizerischen innerstaatlichen Recht	297
5.2.2. Auslegung im Lichte anderer Rechtsquellen	297
5.2.3. Kontext des bundessteuerrechtlichen Betriebsstättenbegriffs	300
5.2.4. Identität des Betriebsstättenbegriffs im Inbound- und Outboundverhältnis	302
5.3 Grundtatbestand	305
5.3.1. Feste Geschäftseinrichtung	305
5.3.1.1 Geschäftseinrichtung	305
5.3.1.1.1 Begriff der Geschäftseinrichtung	305
5.3.1.1.2 Geschäftlicher Charakter im Besonderen	306
5.3.1.2 Festigkeit	306
5.3.1.2.1 Vorbemerkungen	306
5.3.1.2.2 Örtliche Festigkeit	307
5.3.1.2.3 Zeitliche Festigkeit	307
5.3.2. Geschäftstätigkeit	308
5.3.2.1 Begriff der Geschäftstätigkeit	308
5.3.2.2 Ausschluss gewisser Tätigkeiten von der Begründung einer Betriebsstätte	310
5.3.3. Verhältnis zwischen dem Steuerpflichten, der festen Geschäftseinrichtung und der Geschäftstätigkeit	315

5.3.3.1	Vorbemerkungen	315
5.3.3.2	Verfügungsmacht	315
5.3.3.3	Funktionale Integration	317
5.4	Beispielkatalog	319
5.4.1.	Vorbemerkungen	319
5.4.2.	Konstitutiver oder deklaratorischer Charakter des Beispielkatalogs	319
5.4.3.	Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen sowie Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen	323
5.4.4.	Ständige Vertretungen (Zurechnung)	324
5.4.4.1	Vorbemerkungen	324
5.4.4.2	Altrechtliche Regelung	324
5.4.4.3	Voraussetzungen nach geltendem Recht	326
5.4.4.4	Wirkung der Zurechnung	328
5.4.4.5	Erweiterte Zurechnung bei Treuhandverhältnissen	328
5.4.5.	Bau- und Montagestellen	330
5.5	Dienstleistungsbetriebsstätte	332
5.5.1.	Ausgangspunkt	332
5.5.2.	Natürliche Person als Unternehmensträgerin (Fall I)	333
5.5.2.1	Dienstleistungserbringung durch die natürliche Person als Unternehmensträgerin (Unterfall I.a)	333
5.5.2.1.1	Problemstellung	333
5.5.2.1.2	Besteuerung aufgrund persönlicher Zugehörigkeit zur Schweiz	334
5.5.2.1.3	Besteuerung aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit zur Schweiz	339
5.5.2.1.4	Fazit	346
5.5.2.2	Dienstleistungserbringung durch eine andere Person (Unterfall I.b)	347
5.5.2.2.1	Problemstellung	347
5.5.2.2.2	Unternehmensträgerin	347
5.5.2.2.3	Dienstleistungserbringende Person	348
5.5.3.	Juristische Person als Unternehmensträgerin (Fall II)	349
6.	Betriebsstättenbegriff des interkantonalen Steuerrechts	351
6.1	Einführung	351
6.2	Grundlagen	352
6.2.1.	Kontext der Betriebsstätte im interkantonalen Steuerrecht	352

6.2.2.	Vermeidung einer zu starken Aufsplitterung der Steuerpflicht innerhalb der Schweiz	353
6.2.3.	Freiraum der Kantone zur Festlegung eines eigenen Betriebsstättenbegriffs	354
6.3	Definition in der Rechtsprechung des Bundesgerichts	357
6.4	Ständige Anlage oder Einrichtung	358
6.4.1.	Anlage oder Einrichtung	358
6.4.2.	Ständigkeit	359
6.4.2.1	Örtliche Ständigkeit	359
6.4.2.2	Zeitliche Ständigkeit	360
6.4.2.3	Sonderfall der Baustellen	361
6.5	Qualitativ und quantitativ wesentliche Tätigkeit	363
6.5.1.	Qualitative und quantitative Wesentlichkeit	363
6.5.2.	Tätigkeit	365
6.6	Zugehörigkeit zu einem Unternehmen als dessen Teil	366
6.6.1.	Einleitung	366
6.6.2.	Zurechnung zum Unternehmen im Allgemeinen	367
6.6.3.	Zurechnung aufgrund wirtschaftlicher Verhältnisse	369
6.6.3.1	Natürliche Personen als Träger des Subunternehmens	369
6.6.3.2	Juristische Person als Träger des Subunternehmens	373
6.6.3.3	Stellungnahme	374
6.7	Verhältnis zwischen dem Unternehmen, der ständigen Einrichtung oder Anlage und der Geschäftstätigkeit	375
6.7.1.	Funktionale Integration	375
6.7.2.	Verfügungsmacht	376
7.	Zusammenfassung	379
7.1	Betriebsstättenbegriff des Abkommensrechts	379
7.1.1.	Unternehmensbegriff	379
7.1.2.	Grundtatbestand (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA)	379
7.1.2.1	Feste Geschäftseinrichtung	379
7.1.2.2	Unternehmenstätigkeit	381
7.1.2.3	Verhältnis zwischen der festen Geschäftseinrichtung und der Unternehmenstätigkeit (funktionale Integration)	382
7.1.2.4	Verhältnis zwischen dem Unternehmen und der festen Geschäftseinrichtung (Verfügungsmacht)	383
7.1.2.5	Zurechnung	384
7.1.3.	Positivkatalog (Art. 5 Abs. 2 OECD-MA)	386
7.1.4.	Bau- und Montagebetriebsstätte (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA)	387

7.1.4.1	Anwendungsbereich	387
7.1.4.2	Verhältnis zu den anderen Betriebsstättentatbeständen	389
7.1.4.3	Frist von zwölf Monaten	389
7.1.4.4	Zurechnung	391
7.1.5.	Negativkatalog (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA)	392
7.1.6.	Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA)	394
7.1.6.1	Verzicht auf das Erfordernis der festen Geschäftseinrichtung	394
7.1.6.2	Vertreter i.S.v. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	394
7.1.6.3	Tätigkeit für ein Unternehmen	395
7.1.6.4	Vollmacht des Vertreters („authority to conclude contracts in the name of the enterprise")	395
7.1.6.5	„Gewöhnliche" Ausübung der Vollmacht	397
7.1.6.6	Besondere Fragen unter Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	398
7.1.6.7	Ausnahme des unabhängigen Vertreters in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	398
7.1.7.	Anti-Organklausel (Art. 5 Abs. 7 OECD-MA)	400
7.1.8.	Dienstleistungsbetriebsstätte	401
7.2	Betriebsstättenbegriff des Bundessteuerrechts	404
7.3	Betriebsstättenbegriff des interkantonalen Steuerrechts	411
8.	Schlusswort	415
	Stichwortverzeichnis	417