

# Rödl & Partner

## WORKING ABROAD – STEUERLICHE HERAUSFORDERUNGEN IM IN- UND AUSLAND

IFA – SEKTION BAYERN

Dr. Dagmar Möller-Gosoge, Dr. Susanne Kölbl, Rödl & Partner München  
Siegfried Müller, Bayerisches Landesamt für Steuern  
München, 7. Dezember 2022



# AGENDA

- 1 Einführung
- 2 Allgemeines zur Betriebsstätte
- 3 Case Study anhand ausgewählter Länder
- 4 Ausblick





**Remote Work** hat durch Pandemie und daraus resultierenden Reisebeschränkungen in den letzten Jahren **erheblich zugenommen**

→ Kann zu steuerlichen Folgen führen: insbesondere Risiken im Zusammenhang mit **Betriebsstätten und doppelter steuerlicher Ansässigkeit** von Unternehmen



Auch bei **Remote Work aus dem "Home Office"** besteht die Möglichkeit einer Betriebsstätte („*fixed placed of business test*“). Laut einem OECD-Bericht aus dem Jahr 2020 könnten Arbeitnehmer, die **langfristig** (und nicht nur während der Pandemie) **von zu Hause aus arbeiten**, ein solches Risiko auslösen



Die ersten **OECD-Richtlinien** wurden bereits im April 2020 veröffentlicht und anschließend im Januar 2021 überarbeitet → Regeln bieten einen **Standard für die Behandlung von Remote Work** auch für die Zeit nach der Pandemie

# 2 ALLGEMEINES ZUR BETRIEBSSTÄTTE

---

**Allgemeine Arten von Betriebsstätten (OECD-Musterabkommen):****Feste  
Geschäftseinrichtung**

**Büroräume oder andere physische feste Geschäftseinrichtung**, über die eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht vorliegt und durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

**Vertreterbetriebsstätte**

Beauftragung eines abhängigen Vertreters mit der Durchführung von **Verkaufstätigkeiten** im Ausland

**Dienstleistungs-  
betriebsstätte**

Erbringung laufender **Dienstleistungen in einem anderen Land** oder einer anderen Rechtsordnung, auch ohne physischen Arbeitsort

**Betriebsstätte im  
Baugewerbe**

**Einrichtung einer Baustelle oder eines Installationsprojekts** in einem Land oder einer Gerichtsbarkeit für einen bestimmten Zeitraum.

*Achtung: Die Vorschriften zur Gründung einer Betriebsstätte sind vielschichtig und können von Land zu Land unterschiedlich sein.*

## Vertreterbetriebsstätte durch Remote Work

Art. 5 (5) OECD-Musterabkommen: Vertreterbetriebsstätte liegt vor, "wenn der Arbeitnehmer gewöhnlich Verträge im Namen des Unternehmens abschließt".

"Gewohnheit":

- Gilt **nicht**, wenn die Arbeit an diesem Ort aufgrund von **außergewöhnlichen Ereignissen** oder von der Regierung auferlegten oder empfohlenen Gesundheitsmaßnahmen durchgeführt wird
- Eine **vorübergehende Anwesenheit** löst **keine Betriebsstätte** aus
- Etwas anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer vor der COVID-19-Pandemie **üblicherweise Verträge** im Namen des Unternehmens in seinem Heimatland **abgeschlossen** hat
- Ebenso wäre die Voraussetzung „Gewohnheit“ erfüllt, wenn der Arbeitnehmer nach der COVID-19-Pandemie **gewohnheitsmäßig weiterhin von zu Hause aus für einen gebietsfremden Arbeitgeber arbeitet** und weiterhin Verträge im Namen des Unternehmens abschließt
- Im Allgemeinen hat die Praxis gezeigt, dass in Fällen, in denen eine Geschäftstätigkeit in einem Land über eine Niederlassung ausgeübt wurde, die **weniger als sechs Monate** aufrechterhalten wurde, in der Regel **keine Betriebsstätte** als gegeben angesehen wurde

### Betriebsstätte durch Remote-Arbeit im "Home Office" („*fixed place of business test*")

OECD: Ein Ort muss einen gewissen Grad an **Beständigkeit** aufweisen und einem Unternehmen **zur Verfügung stehen**, damit dieser Ort als feste Geschäftseinrichtung gilt, über die die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

- **Home Office** allein führt **nicht automatisch** zu einer Betriebsstätte.
- Die Ausübung **gelegentlicher Geschäftstätigkeiten** in der Wohnung eines Arbeitnehmers allein macht diese Wohnung **nicht** zu einem Ort, der dem Unternehmen zur Verfügung steht
- Home Office kann eine Betriebsstätte für ein Unternehmen sein:
  - a) wenn es **ständig** für die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens genutzt wird und
  - b) das **Unternehmen von der Person verlangt**, diesen Ort für die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens zu nutzen

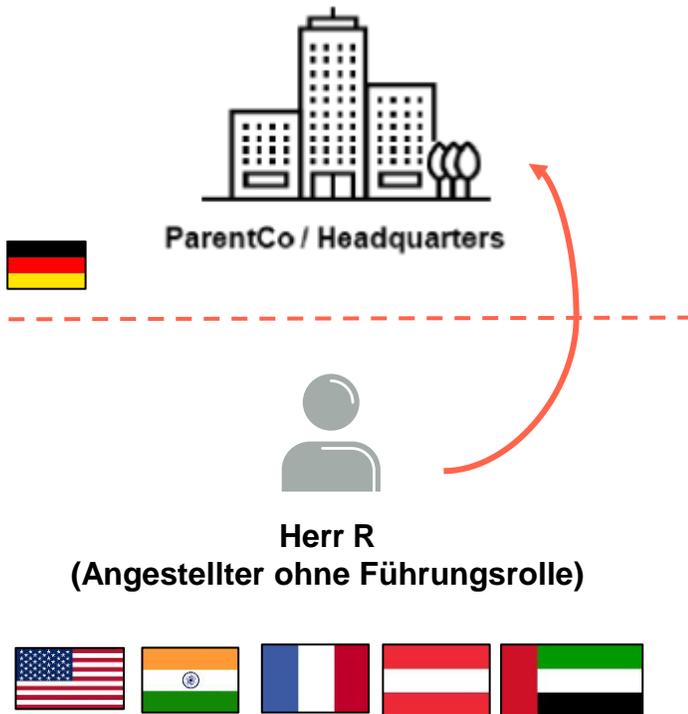
## 2 WEITERE PROBLEMFELDER

- Verwaltungsanweisung in Tz. 1 BMF vom 29.12.1999, BStBl. I, 1076 (Betriebsstätte national und nach DBA)
- Problemfelder:
  - unechte Dienstleistungsbetriebsstätte (Abweichung in der Auslegung zwischen OECD-MustK und Rechtsprechung des BFH, insbesondere hinsichtlich des Kriteriums der Verfügungsmacht)
  - echte Dienstleistungsbetriebsstätte (z. B. Art. 5 Abs. 3 Buchstb. b DBA CN) und fehlende Umsetzung im nationalen Recht
  - BFH hat seine Auffassung zu Verfügungsmacht zuletzt bestätigt in der Entscheidung vom 23.3.2022 - III R 35/20 (Gewerbesteuerpflicht einer Immobilien GmbH)
  - weitere Möglichkeit zur Fortentwicklung in Revisionsverfahren I R 47/21 zur Entscheidung FG Baden-Württemberg v. 14.10.2021 - 3 K 589/19 (Betriebsstätte eines Taxiunternehmers )

# 3 CASE STUDY ANHAND AUSGEWÄHLTER LÄNDER

---

# 3 CASE STUDY: FALL 1



## Sachverhalt

- Herr R ist bei einem Unternehmen mit Sitz in Deutschland angestellt.
- Er ist keine Führungskraft und hat keine Abschlussvollmacht (weder formal noch faktisch) für dieses Unternehmen.
- Er wohnt mit seiner Familie in
  - a) USA
  - b) Indien
  - c) Frankreich
  - d) Österreich
  - e) VAE

und geht seiner Tätigkeit für das deutsche Unternehmen

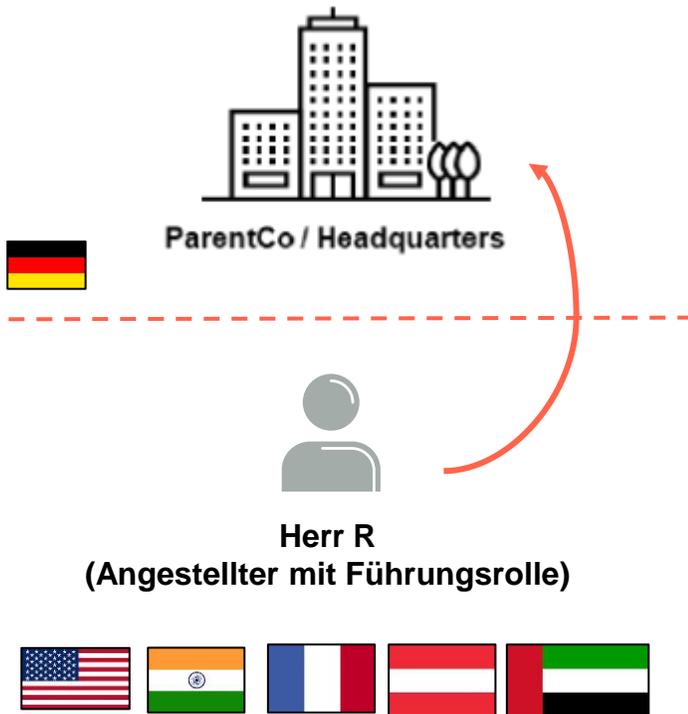
- 1) aus seiner Wohnung
- 2) in einem von seinem deutschen Arbeitgeber im jeweiligen Land angemieteten Büro

nach.

# 3 CASE STUDY: FALL 1

	USA	Indien	Frankreich	Österreich	VAE
Tätigkeit aus HO	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Betriebsstätte	Betriebsstätte	Geringes bis mittleres Risiko einer Betriebsstätte	Betriebsstätte	Betriebsstätte
Tätigkeit aus Büro	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Betriebsstätte	Betriebsstätte	Hohes Risiko einer Betriebsstätte	Betriebsstätte	Betriebsstätte

# 3 CASE STUDY: FALL 2



## Sachverhalt

- Herr R ist bei einem Unternehmen mit Sitz in Deutschland angestellt.
- Er ist eine Führungskraft und hat regelmäßig Kundenkontakt. Für diese Zwecke hat er Abschlussvollmacht für dieses Unternehmen.
- Er wohnt mit seiner Familie in
  - a) USA
  - b) Indien
  - c) Frankreich
  - d) Österreich
  - e) VAE

und geht seiner Tätigkeit für das deutsche Unternehmen

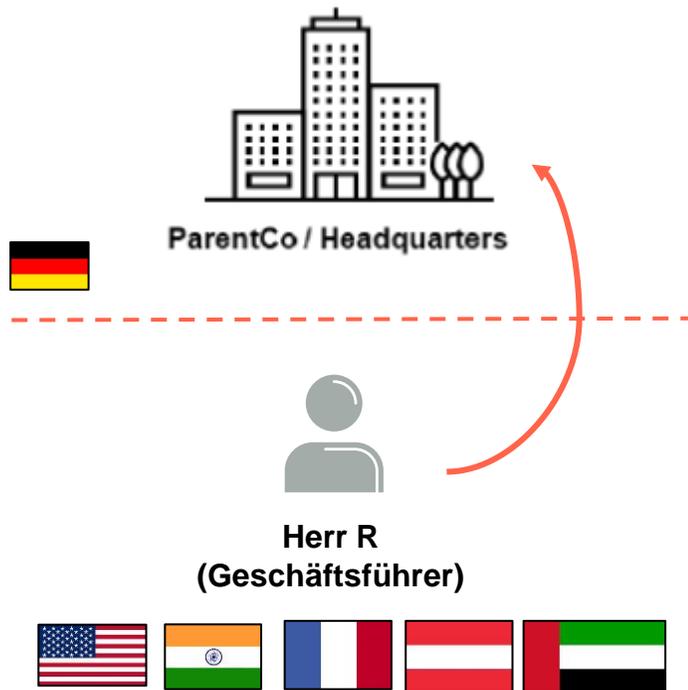
- 1) aus seiner Wohnung
- 2) in einem von seinem deutschen Arbeitgeber im jeweiligen Land angemieteten Büro

nach.

# 3 CASE STUDY: FALL 2

	USA	Indien	Frankreich	Österreich	VAE
Tätigkeit aus HO	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Vertreterbetriebsstätte	feste Geschäftseinrichtung / Vertreterbetriebsstätte	Hohes Risiko für Vertreterbetriebsstätte	Vertreterbetriebsstätte	Vertreterbetriebsstätte
Tätigkeit aus Büro	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Vertreterbetriebsstätte	feste Geschäftseinrichtung / Vertreterbetriebsstätte	Hohes Risiko für Vertreterbetriebsstätte	Vertreterbetriebsstätte	Vertreterbetriebsstätte
Besonderheiten			Wie Fall 1 bzgl. Betriebsstätte durch „feste Geschäftseinrichtung“		

# 3 CASE STUDY: FALL 3



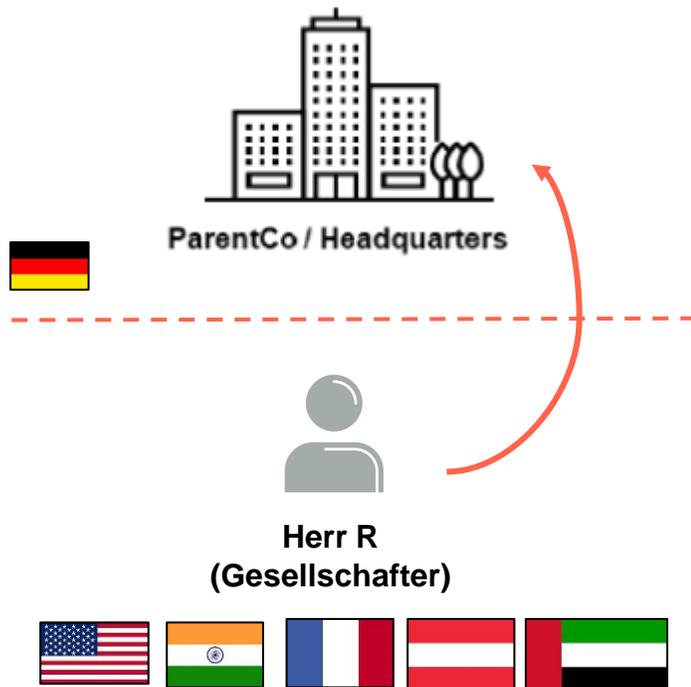
## Sachverhalt

- Herr R ist bei einem Unternehmen mit Sitz in Deutschland angestellt und als alleiniger (einzelvertretungsberechtigter) Geschäftsführer für dieses Unternehmen tätig.
- Er wohnt mit seiner Familie in
  - a) USA
  - b) Indien
  - c) Frankreich
  - d) Österreich
  - e) VAEund geht seiner Tätigkeit für das deutsche Unternehmen
  - 1) aus seiner Wohnung
  - 2) in einem von seinem deutschen Arbeitgeber im jeweiligen Land angemieteten Büronach.

# 3 CASE STUDY: FALL 3

	USA	Indien	Frankreich	Österreich	VAE
Tätigkeit aus HO	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Betriebsstätte	feste Geschäftseinrichtung / Vertreter- betriebsstätte	Vertreter- betriebsstätte	Betriebsstätte	Betriebsstätte, da der Ort der Geschäftsleitung in die VAE verlagert wird
Tätigkeit aus Büro	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Betriebsstätte	feste Geschäftseinrichtung / Vertreter- betriebsstätte	Vertreter- betriebsstätte	Betriebsstätte	Betriebsstätte, da der Ort der Geschäftsleitung in die VAE verlagert wird
Besonderheiten		Achtung: Risiko, dass Ort der Geschäfts- leitung der Parent-Co nach Indien verlagert wird → unbeschr. Steuerpflicht in Indien	Achtung: hohes Risiko, dass Ort der Geschäftsleitung der Parent-Co nach Frankreich verlagert wird	Achtung: Risiko, dass Ort der Geschäfts- leitung der Parent-Co nach Österreich verlagert wird → unbeschr. Steuerpflicht in Österreich	Lediglich beschränkte Steuerpflicht aus VAE-Sicht

# 3 CASE STUDY: FALL 4



## Sachverhalt

– Herr R ist Gesellschafter eines Unternehmens mit Sitz in Deutschland und neben einem weiteren Fremdgeschäftsführer ebenfalls als einzelvertretungsberechtigter Geschäftsführer für dieses Unternehmen tätig.

– Er wohnt mit seiner Familie in

- a) USA
- b) Indien
- c) Frankreich
- d) Österreich
- e) VAE

und geht seiner Tätigkeit für das deutsche Unternehmen

- 1) aus seiner Wohnung
- 2) in einem von seinem deutschen Arbeitgeber im jeweiligen Land angemieteten Büro

nach.

# 3 CASE STUDY: FALL 4

	USA	Indien	Frankreich	Österreich	VAE
Tätigkeit aus HO	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Betriebsstätte	feste Geschäftseinrichtung / Vertreter- betriebsstätte	Risiko Betriebsstätte	Geschäftsleitungs- betriebsstätte	Betriebsstätte, da der Ort der Geschäftsleitung in die VAE verlagert wird
Tätigkeit aus Büro	Umsätze mit US-Kunden („ECI“): Betriebsstätte	feste Geschäftseinrichtung / Vertreter- betriebsstätte	Risiko Betriebsstätte	Geschäftsleitungs- betriebsstätte	Betriebsstätte, da der Ort der Geschäftsleitung in die VAE verlagert wird
Besonderheiten		Achtung: Risiko, dass Ort der Geschäfts- leitung der Parent-Co nach Indien verlagert wird → unbeschr. Steuerpflicht in Indien	Achtung: hohes Risiko, dass Ort der Geschäftsleitung der Parent-Co nach Frankreich verlagert wird	Achtung: Risiko, dass Ort der Geschäfts- leitung der Parent-Co nach Österreich verlagert wird → unbeschr. Steuerpflicht in Österreich	Lediglich beschränkte Steuerpflicht aus VAE-Sicht

**DANKE  
FÜR IHRE  
AUFMERK-  
SAMKEIT!**





DR. SUSANNE KÖLBL

Partner  
Steuerberaterin

T +49 89 928780 553  
[susanne.koelbl@roedl.com](mailto:susanne.koelbl@roedl.com)



DR. DAGMAR MÖLLER-GOSOGE

Partner  
Steuerberaterin

T +49 89 928780 551  
[dagmar.moeller-gosoge@roedl.com](mailto:dagmar.moeller-gosoge@roedl.com)

# ANSPRECHPARTNER AUSLAND



Erich v. Tullenburg

Associate Partner  
Steuerberater  
Wirtschaftsprüfer

T +43 1 71241 14 65  
[erich.tuellenburg@roedl.com](mailto:erich.tuellenburg@roedl.com)



Timotheus Tangermann

Associate Partner  
Avocat und Rechtsanwalt  
Maître en droit  
Master 2 Paris-Sorbonne

T +33 1 56 92 39 15  
M +33 6 08 96 72 64  
[Timotheus.tangermann@roedl.com](mailto:Timotheus.tangermann@roedl.com)



Sabrina Arifin

Senior Associate  
Rechtsanwältin / Steuerberaterin

T +49 9193 3011  
M +49 171 3077 818  
[sabrina.arifin@roedl.com](mailto:sabrina.arifin@roedl.com)



Luna Yusuf

Associate

T +971 (4) 295 00-20  
M +971 (55) 880 9566  
[Luna.yusuf@roedl.com](mailto:Luna.yusuf@roedl.com)