

DIENSTLEISTUNGSBETRIEBSSTÄTTEN IN SCHWEIZERISCHEN DBA

Wenn die temporäre Präsenz von Mitarbeitern zu einer faktischen steuerlichen Präsenz führt

18 Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Schweiz enthalten in Art. 5 eine Sonderregelung für Dienstleistungsbetriebsstätten. Aufgrund der fehlenden Sensibilität für die Thematik und Reziprozität im schweizerischen Steuerrecht führen diese Regelungen bei grenzüberschreitenden Unternehmen häufig zu steuerlichen Überraschungen und praktischen Fragestellungen.

1. EINLEITUNG

Das unilaterale (Aussen-)Steuerrecht der Schweiz setzt historisch für das Vorliegen einer Betriebsstätte im In- und Ausland eine feste Geschäftseinrichtung voraus (Art. 4 Abs. 2 bzw. Art. 51 Abs. 2 DBG). Unter diesem Begriff ist eine Einheit unternehmerisch nutzbarer und dem Betrieb dienender Sachen (körperliche Gegenstände) zu verstehen, wie z. B. Räumlichkeiten, Einrichtungen, aber auch betriebliche Anlagen wie Maschinen [1]. Die blossе physische Anwesenheit von Mitarbeitern ohne feste Geschäftseinrichtung reicht normalerweise nicht für das Vorliegen einer Betriebsstätte. Insbesondere kapitalimportierende Entwicklungs- und Schwellenländer definieren den Begriff in ihrem unilateralen Steuerrecht jedoch meist viel breiter und qualifizieren eine Tätigkeit vor Ort schneller als Betriebsstätte. So reicht die physische Präsenz eines Mitarbeiters, welcher über eine Abschlussvollmacht verfügt und diese auch gewöhnlich ausübt (Vertreterbetriebsstätte) oder die Erbringung von Dienstleistungen durch physisch im Land anwesende Mitarbeiter (Dienstleistungsbetriebsstätte, engl. Service Permanent Establishment oder Service PE; nachfolgend «DL-Betriebsstätte») oftmals für die Begründung einer Betriebsstätte.

Während die Vertreterbetriebsstätte in allen DBA der Schweiz enthalten und dem Steuerpraktiker vertraut ist, handelt es sich bei der DL-Betriebsstätte um einen eher exo-

tischen Tatbestand. Nur gerade 18 der über 100 DBA der Schweiz, vorwiegend mit Schwellen- und Entwicklungsländern in Zentral- und Ostasien, enthalten im Art. 5 eine solche Sonderregelung, die in der Praxis immer wieder zu steuerlichen Überraschungen führt. Aufgrund der lediglich steuereinschränkenden (und nicht steuerbegründenden) Natur eines DBA kommt der Tatbestand der DL-Betriebsstätte nur bei schweizerischen Unternehmen mit Tätigkeiten im jeweiligen Partnerstaat zur Anwendung und nicht vice versa. Der Tatbestand ist z. B. im grenzüberschreitenden Private Banking oder in der Unternehmensberatung aus der Schweiz heraus von Bedeutung.

Dieser Aufsatz widmet sich ausschliesslich der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine DL-Betriebsstätte vorliegt. In einem späteren Aufsatz wird die Thematik der Gewinnermittlung abgehandelt.

2. TATBESTAND

2.1 Allgemeines. Der Tatbestand der DL-Betriebsstätte hat seinen historischen Ursprung im UN-Musterabkommen (nachfolgend UN-MA) [2], welches im Gegensatz zum OECD-Musterabkommen (nachfolgend OECD-MA) [3] primär die Interessen von kapitalimportierenden Schwellen- und Entwicklungsländern gegenüber kapitalexportierenden Industriestaaten berücksichtigt. Die UN begründet diesen Sondertatbestand mit der Überlegung, dass die Erbringung



BALTHASAR DENGER
MLAW, LL. M.
(INTERNATIONAL TAX),
RECHTSANWALT
ASSOCIATE
BAKER & MCKENZIE



THOMAS HUG
DIPL. WIRTSCHAFTS-
JURIST FH,
DIPL. STEUEREXPERTE
EXECUTIVE DIRECTOR,
GROUP TAX
BANK JULIUS BÄR & CO

von Dienstleistungen in Schwellen- und Entwicklungsländern durch Unternehmen mit Sitz in Industriestaaten oftmals hohe Gewinn beinhalte und mangels physischer Präsenz ansonsten nicht besteuert werden könne[4]. Die OECD ist diesem Sondertatbestand gegenüber eher kritisch eingestellt und vertritt im Grundsatz die Ansicht, dass die bloss Erbringung von Dienstleistungen keine ausreichende Teilnahme am Wirtschaftsleben im Vertragsstaat darstelle und daher keine Betriebsstätte begründen solle. Zudem sollen Dienstleistungen nicht anders behandelt werden als andere Leistungen (z. B. Lieferungen von Waren)[5]. Nichtsdestotrotz kommt der Kommentar zum OECD-MA gewissen Mitgliedstaaten entgegen und enthält einen fakultativen Musterwortlaut für die Qualifikation von Dienstleistungen als Betriebsstätte, welcher sich an das UN-MA anlehnt[6]. Mangels fester Geschäftseinrichtung spricht die OECD bloss von einer fiktiven («shall be deemed») Betriebsstätte[7]. Thematisch ordnen beide MA diesen Tatbestand im Abs. 3 des Art. 5 ein, welcher bereits die Betriebsstätte infolge Bauausführung und Montage abdeckt.

2.2 UN-MA. Gemäss Art. 5 Abs. 3 lit. b UN-MA (Version 2017) müssen folgende kumulativen Voraussetzungen erfüllt sein (*Abbildung 1*):

- Leistung: Erbringung von Dienstleistungen einschl. Beratungsdienstleistungen;
- Leistungserbringer: Angestellte eines Unternehmens oder anderes vom Unternehmen für diesen Zweck eingesetztes Personal;
- Dauer: während mehr als 183 aggregierten (d. h. aufsummierten) Tagen;
- Zeitraum: während eines im betroffenen Steuerjahr beginnenden oder endenden Zeitraums von zwölf Monaten.

Während in älteren Versionen des UN-MAs noch von «6 Monaten» die Rede war, wurde diese Dauer im Rahmen der Revision 2011 auf «183 Tage» geändert[8]. Im Kommentar wird der Hinweis angebracht, dass diverse Länder gegen diese Mindestdauer von 183 Tagen bzw. 6 Monaten seien und die Ansicht vertreten, dass die effektive Dauer der physischen Präsenz im Land irrelevant sei. Dies wird begründet mit der Argumentation, dass – dank moderner Technologie – auch Projekte mit einer kurzen Präsenz hochprofitabel sein können und darüber hinaus mit einem Verweis auf Art. 17, wonach es bei Künstlern und Sportlern auch nicht auf die Dauer der Präsenz im Land ankommt[9].

In einer älteren Version war zudem vorgesehen, dass die Dienstleistungen im Sinne eines Konnexes «für dasselbe oder ein damit zusammenhängendes Projekt» («for the same or a connected project») erbracht sein müssen. Im Rahmen der Revision 2017 wurde diese Voraussetzung jedoch gestrichen vor dem Hintergrund, dass diese einerseits von Unternehmen leicht manipuliert werden könne und in der Praxis zu Unklarheiten führe (siehe dazu auch Abschnitt 5.6 nachfolgend)[10].

Der Kommentar sieht schliesslich die Möglichkeit einer zusätzlichen Klausel vor, wonach bei der Erbringung von Dienstleistungen durch mehrere Konzerngesellschaften die

Abbildung 1: **WORTLAUT UN-MA (VERSION 2017)**

Article 5 – PERMANENT ESTABLISHMENT

3. The term «permanent establishment» also encompasses:

[...]

(b) The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned.

Tätigkeitsdauer aller Konzerngesellschaften zusammerechnet werden können zwecks Verhinderung einer missbräuchlichen Splittung der Tätigkeiten[11]. Dieser Hinweis ist auch vor dem Hintergrund der BEPS-Diskussionen zu sehen, wonach bei der Montagebetriebsstätte zwecks künstlicher Umgehung des Status als Betriebsstätte eine Anti-Fragmentierungsregel (BEPS-Massnahme 7, Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) eingeführt wurde.

2.3 OECD-MA. Der Kommentar zum OECD-MA (Version 2017) sieht einen vergleichbaren Wortlaut vor (*Abbildung 2*), wobei nachfolgend erläuterte Unterschiede vorhanden sind.

Bei den relevanten Leistungen spricht die OECD lediglich von Dienstleistungen und lässt den expliziten Hinweis auf Beratungsleistungen («including consultancy services») weg. Gemäss Ansicht der Autoren ist dieser Zusatz auch nicht notwendig, da der generelle Begriff Dienstleistungen auch spezifische Beratungsleistungen umfasst. Die OECD weist ferner im Kommentar daraufhin, dass keine weitergehenden Leistungen, wie z. B. die Fischerei, darunter subsumiert werden sollen[12].

Abbildung 2: **WORTLAUT OECD-MA (VERSION 2017)**

Article 5 – PERMANENT ESTABLISHMENT

[...] where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State

(a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more than 50 per cent for gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or

(b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State.

Zudem vertritt die OECD die Ansicht, dass die Dienstleistungen durch physisch im Land anwesende Personen erbracht werden müssen («individuals who are present [...] in the other State») und eine minimale zeitliche Präsenz im Land [13] notwendig sei. Aus dem Ausland über die Grenze erbrachte Dienstleistungen ohne physische Präsenz fallen im Umkehrschluss nicht darunter [14].

Ferner verlangt die OECD im Gegensatz zur UN (ab Version 2017) einen Konnex, indem die Dienstleistungen für ein oder mehrere zusammenhängende Projekte erbracht werden müssen oder dass mind. 50% der Bruttoumsätze einer Geschäftstätigkeit aus Aktivitäten eines Mitarbeiters im entsprechenden Land stammen [15].

Schliesslich enthält der OECD-Kommentar noch Ausführungen zur Frage, was verbundene Projekte sind (u. a. mehrere Projekte unter einen Hauptvertrag oder mit identischer Natur der Leistungen, Folgeverträge, Leistungen durch gleiche Personen erbracht) [16]. Hinsichtlich der 183 Tage weist der Kommentar schliesslich darauf hin, dass zur Bestimmung der Dauer normalerweise Arbeitstage herbeigezogen werden sollten [17].

3. ABGRENZUNG ZU ANDEREN STEUERARTEN

Die DL-Betriebsstätte begründet eine beschränkte Steuerpflicht für Gewinnsteuerzwecke, d. h. es wird der durch die Dienstleistung erzielte Gewinn besteuert. Relevantes Kriterium ist (wie bereits erläutert) die Erbringung der Dienstleistung durch Mitarbeiter vor Ort.

Wird ein ausländisches Unternehmen hingegen durch erbrachte Dienstleistungen zum Zwecke der MWST pflichtig, so unterliegt das Entgelt für die erbrachte Leistung der lokalen MWST. Voraussetzung ist, dass der Ort der Dienstleistung im Inland liegt und ein länderspezifischer Mindestumsatz erzielt wird [18].

Schliesslich kann die Erbringung von Dienstleistungen durch ausländische Unternehmen auch einer Quellensteuer unterliegen, wobei der inländische Leistungsempfänger vom vereinbarten Entgelt eine Steuer in Abzug bringen muss. Eine solche greift in der Regel jedoch nur, wenn bei der erbrachten Leistung immaterielle Güter involviert sind oder technische Unterstützung erbracht wird [19].

4. ÜBERSICHT SCHWEIZERISCHE DBA

Da der Tatbestand der DL-Betriebsstätte im unilateralen Recht [20] der Schweiz nicht vorhanden ist, umfassen die schweizerischen DBA diese Spezialregelung nur dann, wenn der Vertragspartner in den Verhandlungen darauf besteht. Lediglich 18 DBA (weniger als ein Fünftel des schweizerischen DBA-Netztes) enthalten jeweils in Abs. 3 des Betriebsstättenartikels nebst der Bauausführung/Montage auch die Erbringung von Dienstleistungen als Tatbestand (*Tabelle*). Eine Analyse dieser DBA zeigt, wie nachfolgend erläutert, verschiedene Muster.

Der Sondertatbestand ist schwerpunktmässig in DBA mit Schwellen- und Entwicklungsländern in Zentral- und Ostasien sowie Südamerika enthalten. In Afrika gibt es lediglich zwei DBA mit einer Regelung, wobei ganz generell das Netz mit dem afrikanischen Kontinent noch materielle

Lücken [21] aufweist. In Europa enthält schliesslich nur das DBA mit der Türkei eine Regel für DL-Betriebsstätten. Von besonderer praktischer Relevanz für den Wirtschaftsstandort Schweiz sind die DBA mit China, Indien und der Türkei.

Die Mehrheit der DBA umfasst bei den relevanten Leistungen «Dienstleistungen einschliesslich Beratungsdienstleistungen» und ist damit mit dem Wortlaut des UN-MA identisch. Eine abweichende Regelung enthalten die DBA mit Algerien (zusätzlich «technische Unterstützung»), Hongkong (Beschränkung auf Dienstleistungen im Zusammenhang mit Bauausführungen, Zusammenbauprojekt oder Überwachung) und Indien (nur «technische Dienstleistungen» [22], welche aufgrund eines Konnexes mit einer Betriebsstätte keiner Quellensteuer [23] unterliegen) auf. Mit Ausnahme der DBA mit Indien und Kasachstan müssen diese relevanten Leistungen im Zusammenhang mit einem Projekt bzw. einem verbundenen Projekt erbracht werden. Interessanterweise sind diese DBA im Jahre 1994 (Indien) und 2000 (Kasachstan) in Kraft getreten, obwohl das UN-MA erst ab 2017 diesen Konnex gestrichen hat. Das Fehlen des Konnexes führt schneller zu einer Betriebsstätte, da alle (auch voneinander unabhängig erbrachten) Dienstleistungen zusammengezählt werden können [24].

In Bezug auf die relevante Dauer enthalten die DBA entweder die alte Frist von sechs Monaten oder die neue 183-Tage-Regel (gemäss Revision 2011). Besonderheiten sind zu beachten bei den DBA mit Hongkong (270 Tage), Singapur (300 Tage), Peru (neun Monate) und Kasachstan (zwölf Monate). Das DBA mit Indien nimmt schliesslich eine Unterscheidung vor, ob die Dienstleistung an ein verbundenes Unternehmen (30 Tage) oder Dritte (90 Tage) erbracht wird. Hinsichtlich des relevanten Zeitraums gehen alle DBA von zwölf Monaten aus. Anstelle von zwölf Monaten wären auch andere Zeiträume wie z. B. ein Kalender- oder Steuerjahr denkbar [25].

Aufgrund einer rein grammatikalischen Auslegung ist es bei den meisten DBA unklar, ob die Anzahl Tage bzw. Monate konsekutiv (d. h. unmittelbar aufeinander folgend) oder aggregiert (d. h. aufsummiert) erfüllt sein müssen. Lediglich die DBA mit Taiwan und Thailand haben den Wortlaut des UN- und OECD-MA übernommen und verlangen explizit die aggregierte Form. Die Botschaften zu den DBA (nicht aber das DBA selbst) mit Chile [26] und Peru [27] weisen darauf hin, dass im Sinn eines Missbrauchstatbestands die Leistungen von verbundenen Unternehmen zusammengerechnet werden. Der Begriff «verbundene Unternehmen» ist zwar nicht explizit definiert in den jeweiligen Botschaften, jedoch kann gemäss Ansicht der Autoren auf die Definition im jeweiligen Art. 9 der DBA zu Leistungen zwischen Konzerngesellschaften verwiesen werden. Ungeklärt ist ferner die Frage, welches verbundene Unternehmen eine Betriebsstätte begründet und daher den Gewinn in der Schweiz über die Freistellungsmethode nach Art. 6 Abs. 1 bzw. Art. 50 DBG reduzieren muss.

Schliesslich kann aufgrund des Wortlauts der wenigsten DBA die Frage geklärt werden, ob die Dienstleistungen effektiv physisch im Land erbracht werden müssen oder auch

Tabelle: ÜBERSICHT DBA

DBA	Inkraft-treten	Artikel	Leistung	Leistungs-erbringer	Konnex	Dauer	Zeitraum
Musterabkommen							
OECD-MA	Version 2017	OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 115	Services	One or more individuals who are present and performing such services in that other State	The same project or connected projects or deriving more than 50% of gross revenues in that other State	A period or periods exceeding in the aggregate 183 days	In any 12 month period commencing or ending in the fiscal year concerned
UN-MA	Version 2017	Art. 5 Abs. 3	The furnishing of services including consultancy services	An enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose	n/a	A period or periods aggregating more than 183 days	In any 12 month period commencing or ending in the fiscal year concerned
Afrika							
Algerien	09.02.2009	Art. 5 Abs. 2 lit. i	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsleistungen und technischer Unterstützung	Angestellte eines Unternehmens oder anderes vom Unternehmen für diesen Zweck engagiertes Personal	Dasselbe oder ein damit zusammenhängendes Projekt im anderen Staat	Mehr als 6 Monate	Während einem Zeitraum von 12 Monaten
Sambia	07.06.2019	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsdienste	Ein Unternehmen durch seine Angestellten oder sonstiges vom Unternehmen zu diesem Zweck eingestelltes Personal	Das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt	Länger als 183 Tage	Innerhalb eines im betreffenden Steuerjahr beginnenden oder endenden Zeitraums von 12 Monaten
Asien							
Aserbeidschan	13.07.2007	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsleistungen	Angestellte eines Unternehmens oder anderes vom Unternehmen für diesen Zweck angestelltes Personal	In einem Vertragsstaat für dasselbe oder ein damit zusammenhängendes Projekt	Dauer von 6 Monaten überschreitend	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten
China	15.11.2014	Art. 5 Abs. 4	Erbringen von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsdienstleistungen	Angestellte eines Unternehmens oder anderes vom Unternehmen für solchen Zweck eingestelltes Personal	Das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt in einem Vertragsstaat	Länger als 183 Tage	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten

Tabelle: **ÜBERSICHT DBA (FORTSETZUNG)**

DBA	Inkraft-treten	Artikel	Leistung	Leistungs-erbringer	Konnex	Dauer Dauer	Zeitraum
Hongkong	04.10.2011	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringen von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsdienstleistungen [...] im Zusammenhang mit einer Bauausführung, einer Montage, einem Zusammenbauprojekt oder einer Überwachungstätigkeit im Sinn von lit. a	Angestellte eines Unternehmens oder anderes vom Unternehmen für solchen Zweck eingestelltes Personal	Im Zusammenhang mit solch einer Bauausführung, solch einer Montage, solch einem Zusammenbauprojekt oder solch einer Tätigkeit	Insgesamt mehr als 270 Tage	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten
Indien	30.12.1994	Art. 5 Abs. 2 lit. 1	Erbringung von technischen Dienstleistungen [...] soweit es sich nicht um Dienstleistungen gemäss Art. 12 handelt	Angestellte oder sonstiges Personal eines Unternehmens in einem Vertragsstaat	n/a	Zugunsten eines Dritten: länger als 90 Tage; zugunsten eines verbundenen Unternehmens: länger als 30 Tage ¹	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten
Kasachstan	24.11.2000	Art. 5 Abs. 3 lit. c	Erbringung von Dienstleistungen [...] einschliesslich Beratungsleistungen	Einer ansässigen Person des anderen Vertragsstaats mittels Angestellten oder anderem Personal, welche im erstgenannten Vertragsstaat anwesend sind und von der ansässigen Person des anderen Vertragsstaats zu diesem Zweck angestellt wurden	n/a	Länger als 12 Monate	n/a
Pakistan	29.11.2018	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsdienstleistungen	Ein Unternehmen mit Angestellten oder anderem für solche Zwecke angestelltem Personal	Dasselbe oder ein verbundenes Projekt	Gesamthaft länger als 183 Tage	Während eines im betroffenen Steuerjahr beginnenden oder endenden Zeitraums von 12 Monaten

¹ Die deutlich kürzeren Fristen im DBA mit Indien sind aus schweizerischer Sicht ungünstiger als die von OECD-MA und UN-MA vorgesehenen 183 Tage (welche sich z. B. auch im DBA zwischen Hongkong und Indien enthalten ist). Die Regelung findet sich so aber auch in anderen indischen DBAs.

Tabelle: **ÜBERSICHT DBA (FORTSETZUNG)**

DBA	Inkraft-treten	Artikel	Leistung	Leistungs-erbringer	Konnex	Dauer	Zeitraum
Philip-pinen	30.04.2001	Art. 5 Abs. 2 lit. h	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungs-dienstleistungen	Ein Unterneh-men, Ange-stellte oder sonstiges vom Unternehmen zu diesem Zweck einge-stelltes Personal	Das gleiche oder ein damit zusammenhän-gendes Projekt	Länger als 6 Monate	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten
Saudi-Arabien	Noch nicht in Kraft	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungs-dienste	Ein Unterneh-men, seine Angestellten oder sonstiges vom Unterneh-men zu diesem Zweck einge-stelltes Personal	Das gleiche oder ein damit zusammenhän-gendes Projekt	Länger als 183 Tage	Innerhalb eines im betreffen-den Steuerjahr beginnenden oder endenden Zeitraums von 12 Monaten
Singapur	01.08.2012	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungs-dienste	Angestellte eines Unterneh-mens oder anderes vom Unternehmen für solchen Zweck einge-stelltes Personal	Das gleiche oder ein damit zusammenhän-gendes Projekt	Mehr als 300 Tage	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten
Taiwan	13.12.2011	Art. 5 Abs. 4 lit. b	Dienst-leistungen	Eine oder mehrere natürli-che Personen, die diese Dienst-leistungen in diesem Territo-rium ausüben	Das Gleiche Projekt oder verbundene Projekte	Während eines Zeitraums oder mehrerer Zeiträume, die insgesamt 183 Tage [...] übersteigt/en	In einem Zeitraum von 12 Monaten
Thailand	19.12.1996	Art. 5 Abs. 2 lit. j	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungs-dienste	Angestellte oder sonstiges Perso-nal einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person	Das gleiche oder ein damit zusammenhän-gendes Projekt	Länger als 6 Monate in einem oder mehreren Zeiträumen	Innerhalb von 12 Monaten
Vietnam	12.10.1997	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungs-dienste	Ein Unter-nehmen, Ange-stellte oder sonstiges vom Unternehmen zu diesem Zweck einge-stelltes Personal	Das gleiche oder ein damit zusammenhän-gendes Projekt	Länger als 6 Monate	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten
Europa							
Türkei	08.02.2012	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungs-leistungen	Angestellte eines Unterneh-mens oder ein anderes vom Unternehmen für diesen Zweck angestell-tes Personal	für dasselbe oder ein damit zusammenhän-gendes Projekt	6 Monate überschreitend	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten

Tabelle: ÜBERSICHT DBA (FORTSETZUNG)

DBA	Inkraft-treten	Artikel	Leistung	Leistungs-erbringer	Konnex	Dauer	Zeitraum
Südamerika							
Argen-tinien	27.12.2015	Art. 5 Abs. 3 lit. d	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsdienstleistungen	Angestellte eines Unternehmens oder durch anderes vom Unternehmen für diesen Zweck engagiertes Personal	Dasselbe oder ein damit zusammenhängendes Projekt im anderen Staat	Mehr als 6 Monate	Während eines Zeitraums von 12 Monaten
Chile	05.05.2010	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen, einschliesslich Beratungsleistungen	Angestellte eines Unternehmens oder durch anderes vom Unternehmen für diesen Zweck eingesetztes Personal	n/a	Mehr als 183 Tage	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten
Peru	10.03.2014	Art. 5 Abs. 3 lit. b	Erbringung von Dienstleistungen einschliesslich Beratungsdienstleistungen	Angestellte eines Unternehmens oder durch anderes, vom Unternehmen für diesen Zweck im anderen Vertragsstaat eingesetztes Personal	Dasselbe oder damit verbundene Projekte im Hoheitsgebiet	Mehr als 9 Monate (am Stück oder in mehreren Etappen)	Innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten

Dienstleistungen über die Grenze subsumiert werden. Physische Präsenz verlangen explizit die DBA mit Kasachstan («im Vertragsstaat anwesend») und Taiwan («in diesem Territorium ausüben») sowie gemäss Botschaft dasjenige mit Argentinien [28]. Die Botschaft zum neuen DBA mit Saudi-Arabien (noch nicht in Kraft – Stand 26. August 2020 [29]) weist schliesslich darauf hin, dass die Frage nach einer physischen Präsenz im Land ungeklärt sei [30].

Die Schweiz hat ferner neun DBA mit Schwellen- und Entwicklungsländern, die in Art. 12 zur Besteuerung von Lizenzentnahmen (oder in einem separaten Artikel) eine Quellensteuer auf Vergütungen für Dienstleistungen generell [31] oder technische Dienstleistungen im Besonderen [32] vorsehen und damit die Steuerpflicht auf den im Vertragsstaat ansässigen Leistungsempfänger überwälzen. Manche, aber eben nicht alle, dieser DBA enthalten gleichzeitig auch eine Regelung zur DL-Betriebsstätte. Die Sockelsteuersätze bei der Quellensteuer (5–10%) mögen zwar tiefer als die Gewinnsteuersätze (20–30%) bei der DL-Betriebsstätte sein, jedoch wird nicht der Gewinn, sondern das Entgelt besteuert [33]. Die Begründung einer (DL-)Betriebsstätte könnte daher, zumindest in der Theorie, hinsichtlich der Gesamtsteuerbelastung fallweise auch vorteilhaft sein. Allerdings dürften die praktischen und administrativen Herausforderungen einer Betriebsstättenbesteuerung für den Dienstleistungserbringer i. d. R. grösser sein als diejenigen einer Quellenbesteuerung [34].

5. PRAKTISCHE FRAGESTELLUNGEN

5.1 Übersicht. Wie vorgängig erläutert, gibt es in den verschiedenen Partnerstaaten der Schweiz unterschiedliche Voraussetzungen, wann eine DL-Betriebsstätte vorliegt. Die Kriterien sind teilweise relativ unpräzise formuliert und müssen im Einzelfall gründlich geprüft werden. In der Praxis ergeben sich dabei wie nachfolgend erläutert allerdings einige (teils ungeklärte) Fragestellungen und Herausforderungen.

5.2 Bestimmung der Aufenthaltsdauer (Zählweise von Tagen). Die Frage, wie die Aufenthaltsdauer bemessen wird und wieweit Arbeitstage, aber auch Wochenende, angebrochene Tage, Reise-, Feier- oder Streiktage (in Schwellen- und Entwicklungsländern nicht unerheblich) berücksichtigt werden, unterscheidet sich von Land zu Land. Gemäss Erfahrung der Autoren stellt z. B. Thailand unilateral in der Praxis auf den Ein- und Ausreisestempel im Pass des Reisenden ab und zählt alle Tage (auch Wochenende oder Feiertage), während Argentinien nur die effektiven Arbeitstage berücksichtigt. Auch die Frage, ob z. B. drei Personen, welche sich für das gleiche Projekt am gleichen Tag im Land befinden, als ein oder drei Tage zählen, wird je nach Land unterschiedlich gehandhabt. Ebenso scheint der Kommentar zum OECD-MA diesbezüglich von der Position zum UN-MA abzuweichen. Da mitunter nicht klar ist, auf welches Musterabkommen (falls überhaupt) Bezug genommen wurde und ob die Ausle-

gung in den Vertragsverhandlungen diskutiert wurde, trägt dies zusätzlich zur Unsicherheit bei. Inwiefern die Materialien zu den DBA dabei Klärung verschaffen können, ist im Einzelfall zu prüfen. Eine ähnliche Fragestellung ergibt sich übrigens auch im Zusammenhang mit der Monteurklausel in Art. 15 des jeweiligen DBA, wonach der Tätigkeitsstaat keine Besteuerung vornehmen kann, wenn die Person – nebst anderen Voraussetzungen – weniger als 183 Tage im anderen Land arbeitet. Gemäss Ansicht der Autoren sollte aus Konsistenzgründen eine allfällige Praxis zur Zählung der Arbeitstage im Zusammenhang mit der persönlichen Steuerpflicht der Arbeitnehmer auch für die DL-Betriebsstätte herangezogen werden. Zudem gestaltet sich die Art der Geschäftsreisetaätigkeit resp. der Präsenz vor Ort je nach Branche sehr unterschiedlich.

5.3 Rollierender Zeitraum von zwölf Monaten. Durch die Bezugnahme auf einen Zeitraum von zwölf Monaten (beginnend oder endend in der entsprechenden Steuerperiode) entsteht fallweise die Notwendigkeit, die relevanten Tage vor Ort über einen rollierenden Zeitraum von zwölf Monaten zu bestimmen. Der Wunsch zu verhindern, dass Projekte mit vergleichbarer Dauer nur deshalb unterschiedlich behandelt werden, weil sich eines (zufälligerweise) über das Jahresende hinaus erstreckt, ist verständlich. Allerdings zieht dies bei Projekten mit häufiger Reisetätigkeit von bloss wenigen Tagen einen erhöhten administrativen Aufwand nach sich. Zu jedem Zeitpunkt innerhalb eines rollierenden Zeitraums muss klar sein, ob mit einem zusätzlichen (kurzfristig anberaumten) Aufenthalt plötzlich die geforderte Anzahl an Tagen überschritten wird [35].

5.4 Ungewisse oder unerwartet lange Projektdauer. Die obengenannte Problematik verschärft sich bei ungewisser oder unerwartet langer Projektdauer, wenn zu Beginn der Tätigkeiten nicht feststeht oder nicht erwartet wird, dass die entsprechenden Grenzwerte einer DL-Betriebsstätte überschritten werden. Dies gilt bei dynamischen Projekten nicht nur in Bezug auf die Projektdauer, sondern auch in Bezug auf den gesamten Umfang der lokalen Aktivitäten, welche zu

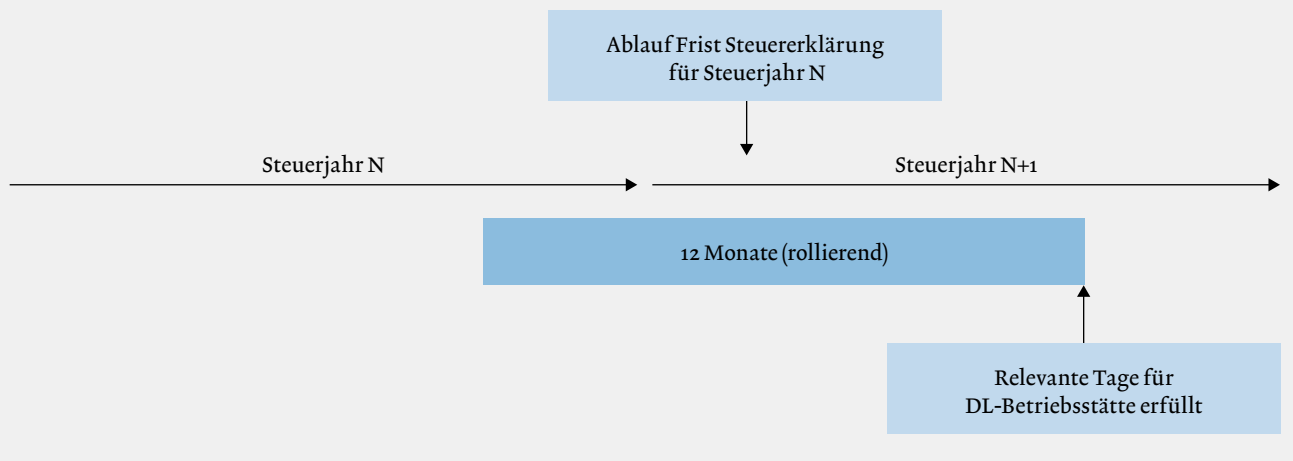
einem gewissen Zeitpunkt die Schwelle zur Betriebsstätte überschreiten können. Die Konsequenzen einer fliessenden Projektentwicklung spiegeln sich zudem auch in der folgenden Thematik der potenziell resultierenden Rückwirkung.

5.5 Potenziell resultierende Rückwirkung. In Abhängigkeit von der Aufenthaltsdauer resultiert je nach Jurisdiktion mit Erreichen des Grenzwerts möglicherweise eine Rückwirkung in der Beurteilung des Besteuerungsrechts. Dies kann dort problematisch sein, wo sich gegen Ende eines rollierenden Zeitraums von zwölf Monaten, welcher bereits in der vorangehenden Steuerperiode angebrochen war, ergibt, dass nun von einer Betriebsstätte im laufenden sowie im vorangehenden Steuerjahr auszugehen ist. Je nach Land ist durchaus denkbar, dass im Zeitpunkt, in welchem die Voraussetzungen einer Betriebsstätte erfüllt ist, lokal die Frist für die Einreichung der Steuererklärung für das vorangehende Jahr bereits abgelaufen ist (Abbildung 3). DBA-Bestimmung entspricht. Bevor das Besteuerungsrecht entsteht, sollte in Anwendung des DBA zwar keine entsprechende Steuer auferlegt werden, Compliance-Vorschriften können nach lokalem Recht jedoch bereits vorher Anwendung finden. Es handelt sich aber hierbei nicht um eine eigentliche Spezialität der DL-Betriebsstätte; auch bei der Bau- und Montagebetriebsstätte ergeben sich ähnliche Fragestellungen.

5.6 Verbundene Projekte und andere Aktivitäten im betreffenden Land. Eine Bestimmung, wonach verbundene Projekte oder auch die Aktivitäten verbundener Unternehmen für die Betriebsstättendefinition zusammengefasst werden, können die vorgenannten Probleme potenziell multiplizieren. Wenn z. B. ein Bankberater in einem anderen Land mehrere Kunden betreut, stellt sich die Frage, ob jeder Kunde ein einzelnes Projekt darstellt und falls ja, diese Projekte als zusammenhängend betrachtet werden [36].

Wenn zudem andere Aktivitäten [37] im betreffenden Land berücksichtigt werden, besteht die Gefahr, dass für sich unabhängige Aktivitäten, welche für sich alleine nicht geeignet wären, ein Besteuerungsrecht auszulösen, ein solches nun begründen oder ein bestehendes erweitern. Dabei ist allen-

Abbildung 3: RÜCKWIRKUNG



falls auch an Abgrenzungsfragen zur Montagebetriebsstätte zu denken [38].

5.7 (Fehlende) Notwendigkeit einer physischen Präsenz.

Wie oben dargestellt, unterscheiden sich die DBA-Bestimmungen in ihrem Bestimmtheitsgrad in Bezug auf die Frage, ob eine (fortgesetzte) physische Präsenz im Land vorausgesetzt wird und auf welche Aspekte der Dienstleistung diese sich beziehen muss. Zudem unterscheiden sich die Ansichten der betroffenen Länder zur Bedeutung der entsprechenden Bestimmungen. Dies ist insbesondere problematisch, wenn eine Steuerbehörde davon ausgeht, dass eine DL-Betriebsstätte ohne jegliche physische Präsenz entstehen kann. Es ist aber auch dort relevant, wo eine sporadische physische Präsenz plötzlich als ausreichend angesehen wird, um ein Betriebsstättentätigkeit über einen längeren Zeitraum anzunehmen. In beiden Fällen wäre auch mit einer minuziösen Überwachung der Reisetätigkeit von Mitarbeitern keine Gewähr gegeben, dass sich eine DL-Betriebsstätte in allen Konstellationen vermeiden liesse.

6. FAZIT

Aufgrund der genannten Auslegungsschwierigkeiten stellt sich die Frage, ob die Figur der DL-Betriebsstätte geeignet ist, die Bedürfnisse von Schwellen- und Entwicklungsländern hinsichtlich der Besteuerung wirtschaftlich relevanter Aktivitäten wirksam zu befriedigen und gleichzeitig den Steuerzahlern die erforderliche Rechtssicherheit zu gewähren. Insbesondere erscheint es fraglich, ob in Zeiten der fortschreitenden Digitalisierung die blosse Anzahl Tage im Land einen hinreichenden Hinweis auf die wirtschaftliche Relevanz der entsprechenden Tätigkeit gibt. Vor dem Hintergrund der laufenden Arbeiten der OECD zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft sei daher die Frage erlaubt, ob das Instrument der DL-Betriebsstätte nicht sinnvollerweise in der angestrebten Lösung aufgehen sollte. Dazu wäre es allerdings

erforderlich, sich auf allgemein anerkannte Regeln zur Bestimmung einer «bedeutenden geschäftlichen Aktivität ohne physische Präsenz» zu einigen.

Soweit DL-Betriebsstätten auf Wunsch der Abkommenspartner vermehrt in das schweizerische DBA-Netz aufgenommen werden, wäre es erstrebenswert, die betreffenden Bestimmungen so zu formulieren, dass aufgrund des Wortlauts zweifelsfrei feststeht, ob eine physische Präsenz erforderlich ist und wie diese zeitlich zu bemessen ist. Namentlich ist es störend, dass der Bundesrat in der Botschaft zum DBA mit Saudi-Arabien explizit erwähnt, dass die Frage der physischen Präsenz aus Sicht des Abkommenspartners «ungeklärt» sei [39]. Die Autoren lehnen eine DL-Betriebsstätte ohne physische Präsenz im Land klar ab, da dies dem ursprünglichen Konzept der Betriebsstätte widerspricht.

Für Unternehmen, die nur sporadisch oder in einem (vermeintlich) geringfügigeren Masse in den betreffenden Ländern aktiv sind, bergen die geltenden Regeln jedenfalls ein erhebliches Mass an Unsicherheit und damit ein bedeutendes Risiko für eine Doppelbesteuerung.

Soweit sich in der Praxis die genannten Abgrenzungsfragen stellen, ist aus Sicht der Steuerzahler zu prüfen, ob mittels unilateraler oder bilateraler Vorabverständigungsverfahren (uni- oder bilaterale Tax Rulings) die gewünschte Rechtsicherheit zu erzielen wäre. Dies wird in der Regel nur bei einer gewissen Intensität der lokalen Tätigkeiten sinnvoll sein. Selbst für Unternehmen, die bereits über eine erhebliche physische Präsenz verfügen, stellt sich dabei die Frage, ob eine spezifische Anfrage für einen Vorabbescheid sich nicht auch kontraproduktiv auswirken könnte.

Es wäre ausserdem wünschenswert, wenn das SIF eine entsprechende Bestandsaufnahme durchführen würde, um allfälligen Handlungsbedarf zu eruieren. Die erforderlichen Klärungen könnten im Rahmen anderer Verständigungsverfahren oder laufender DBA-Revisionen aufgenommen werden. ■

Fussnoten: **1)** Schreiber/Honold/Jaun: in: Zweifel/Beusch/Matteotti (Hrsg.), Kommentar zum internationalen Steuerrecht, Art. 5 N 7. **2)** United Nations: Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (version 2017), New York, 2017 (nachfolgend UN-Kommentar). **3)** OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital (version 2017), Paris, 2017 (nachfolgend OECD-Kommentar). **4)** UN-Kommentar zu Art. 5, Rz. 9, S. 156. **5)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 132, S. 154. **6)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 144, S. 157. **7)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 144, S. 157. **8)** UN-Kommentar zu Art. 5, Rz. 9, S. 156 f. **9)** UN-Kommentar zu Art. 5, Rz. 10, S. 157. **10)** UN-Kommentar zu Art. 5, Rz. 12, S. 161. **11)** UN-Kommentar zu Art. 5, Rz. 11, S. 159. **12)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 152, S. 159. **13)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 144, S. 157. **14)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 143, S. 157: «Clearly, such taxation should not extend to services performed outside of the territory of a State and should only apply to the profits from these services rather than the payments for them». **15)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 144, S. 157. **16)** OECD-Kommentar zu Art. 5, Rz. 162, S. 162. **17)** OECD-Kommentar zu Art. 5, S. 162 (inkl. Hinweis, das auch Tage gezählt werden, während der eine Person bezahlt auf Abruf bereit ist). **18)** Der umsatzsteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff der «festen Niederlassung» hat dabei eine andere Funktion als bei den direkten Steuern. **19)** Siehe dazu UN-Kommentar zu Art. 12 (Royalties) und 12A (Fees for Technical Services) und OECD-Kommentar zu Art. 12 (Royalties). **20)** Siehe zur Erfassung der Dienstleistungsbetriebsstätte im schweizerischen innerstaatlichen Recht: Vogelsang, Marc: Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht, Diss. Univ. Zürich, Zürich 2015 (Schriften zum Steuerrecht, Band 25), S. 332 ff. **21)** Es fehlen DBA mit wichtigen afrikanischen Staaten wie Nigeria, Angola, Kenia (nur Briefwechsel bezüglich Besteuerung von Luftfahrt-

unternehmen) oder Äthiopien. **22)** Die Betriebsstättendefinition in den betreffenden DBA enthält keine Definition der technischen Dienstleistung. Jedoch wird in Art. 12 des DBA Schweiz-Indien der Begriff definiert als «Dienstleistungen auf den Gebieten der Geschäftsleitung, der Technik oder der Beratung, einschliesslich der Beschaffung von Dienstleistungen durch technisches oder anderes Personal». Der Anwendungsbereich des DBA scheint daher andere, «nicht-technische» Dienstleistungen nicht zu umfassen. Diese Einschränkung wiederum ist jedoch aufgrund der relativ weitgefassten Definition von technischen Dienstleistungen (welche auch auf blosse Beratungstätigkeiten verweist) zu relativieren. Gegebenenfalls wäre die Definition nach indischem Recht beizuziehen. **23)** Quellensteuer gemäss Art. 12 des DBA Schweiz-Indien. **24)** Botschaft zur Genehmigung eines neuen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und China (SR 13.097), vom 20. November 2013, S. 52. **25)** Gewisse ältere DBA wenden z. B. in Art. 15 (unselbstständige Erwerbstätigkeit) bei der sog. Monteur-Klausel als relevanter Zeitraum Steuer- und Kalenderjahr an. **26)** Botschaft über ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Chile, vom 29. Oktober 2008 (08.075), S. 8862. **27)** Botschaft zur Genehmigung eines Abkommens zwischen der Schweiz und Peru zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 21. November 2012 (12.090), S. 387. **28)** Botschaft zu einem neuen Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Argentinien, vom 15. Oktober 2014 (SR 14.072), S. 8598. **29)** Aktuell in parlamentarischer Behandlung, vom Nationalrat behandelt. **30)** Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Saudi-Arabien, vom 15. August 2018 (18.061), S. 5278. **31)** DBA Ghana (Sockelsteuersatz: 8%), Indonesien (10%), Jamaika (10%) und Sri Lanka (10%). **32)** DBA Argentinien («technische Unterstützungsleistungen»; Sockelsteuersatz: 0%), Aus-

tralien («technische Unterstützungsleistungen»; 5%), Indien («technische Dienstleistungsvergütungen»; 10%), Kolumbien («technische Dienstleistungsvergütungen»; 10%) und Pakistan («technische Dienstleistungsvergütungen und Unterstützungsleistungen»; 7%). **33)** Dabei ist ebenfalls zu berücksichtigen, dass in der Regel für Betriebsstätten die Befreiungsmethode und für Quellensteuern die Anrechnungsmethode vereinbart wird. Vielfach kommt es bei letzterer zu einem Anrechnungsüberhang. **34)** Aus Sicht des Vergütungsschuldners kann wiederum eine Betriebsstätte attraktiver erscheinen, da er in dieser Konstellation selbst weder abrechnen muss noch ein Risiko für eine falsch abgerechnete oder abgeführte Steuer trägt. **35)** Umgekehrt sind bei Reiserestriktionen auch Konstellationen denkbar, in denen eine Dienstleistungsbetriebsstätte (und damit das Besteuerungsrecht) aufgrund reduzierter oder eingestellter Präsenz plötzlich wegfällt. Dies, obwohl die wirtschaftlichen Tätigkeit davon nicht gleichermaßen betroffen sein muss. **36)** Der Kommentar zum OECD-MA gibt diesbezüglich gewisse Hinweise. **37)** Beispielsweise von verbundenen Unternehmen. **38)** Der OECD-Kommentar zu Art. 5 diskutiert Abgrenzungsfragen zur Montagebetriebsstätte in Rz. 147 ff. So können einzelne unabhängige Bauprojekte, welche für sich genommen nicht geeignet sind eine Montagebetriebsstätte zu begründen, dennoch zu einer DL-Betriebsstätte führen. Dies entspreche dem Sinn der Bestimmung, wonach eine Betriebsstätte aufgrund der zeitlichen Präsenz im Land und unabhängig davon, ob die Präsenz an einer bestimmten (Bau-)Stätte für sich eine Betriebsstätte begründen würde, erfasst werden soll. Die Bestimmung erweitert somit auch den Betriebsstättenbegriff für Montagetätigkeiten im entsprechenden Land. **39)** Botschaft zur Genehmigung eines Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Saudi-Arabien, vom 15. August 2018 (18.061), S. 5278.