Bundesministerium
der Finanzen

Anlage

Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im
Bundesministerium der Finanzen

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

Wählen Sie das Datum aus.

ENTWURF

Betreff: Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht
GZ: IV B 2 - S 1301/01410/007/240
DOK: COO.7005.100.2.14090160
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten folgende Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht:

Inhaltsübersicht

I.	**Allgemeines**
1.	Innerstaatliches Steuerrecht
2.	Verhältnis von innerstaatlichem Steuerrecht zu Abkommensrecht
3.	Innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff
3.1.	§ 12 Satz 1 AO
3.1.1.	Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage
3.1.1.1.	Geschäftseinrichtung oder Anlage
3.1.1.2.	Feste Beziehung zur Erdoberfläche (örtliche Festigkeit)
3.1.1.3.	Gewisse Dauer (zeitliche Festigkeit)
3.1.1.4.	Wechselwirkung der örtlichen und zeitlichen Festigkeit
3.1.2.	Dem Unternehmen unmittelbar dienen
3.1.2.1.	Ausübung bzw. Förderung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit
3.1.2.2.	Verwurzelung der unternehmerischen Tätigkeit
3.1.2.2.1.	Räumliche Verwurzelung
3.1.2.2.2.	Zeitliche Verwurzelung
3.1.3.	Verfügungsmacht
3.1.3.1.	Selbständiger Nutzungsanspruch
3.1.3.2.	Wechselwirkung der Verfügungsmacht mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung oder Anlage
3.2.	§ 12 Satz 2 AO
3.2.1.	Geschäftsleitungsbetriebsstätte, § 12 Satz 2 Nr. 1 AO
3.2.1.1.	Tagesgeschäfte
3.2.1.2.	Außergewöhnliche Geschäfte
3.2.2.	Bauausführungen und Montagen, § 12 Satz 2 Nr. 8 AO
3.3.	Ständiger Vertreter (§ 13 AO)
3.3.1.	Personenkreis
3.3.2.	Nachhaltige Geschäftsbesorgung
3.3.3.	Weisungsgebundenheit
3.3.4.	Regelbeispiele des § 13 Satz 2 AO
4.	Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff
4.1.	Verhältnis zwischen § 12 AO und Art. 5 OECD-MA

ENTWURF

4.1.1. Grundsätzliche Übereinstimmung zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff
4.1.2. Unterschiede zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff
4.2. Verhältnis von Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA
4.3. Bauausführungen und Montagen gemäß Art. 5 Abs. 3 OECD-MA
4.4. Negativkatalog gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA
4.5. Insbesondere: Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten
4.6. Anti-Fragmentierungsklausel nach Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA
4.7. Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5, Abs. 6 und Abs. 7 OECD-MA)
4.7.1. Abhängiger Vertreter – Allgemeines
4.7.2. Abhängiger Vertreter – Definition
4.7.3. Abhängiger Vertreter – Besonderheiten deutscher DBA
4.7.4. Abhängiger Vertreter – Verhältnis zu Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA
4.7.5. Unabhängiger Vertreter
4.7.6. Art. 5 Abs. 7 OECD-MA

II. Einzelfälle
1. Tätigwerden in fremden Räumen bzw. in Räumen Dritter
2. Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften
3. Marktstände
4. Kinderzimmer
5. Homeoffice
5.1. Allgemeines
5.2. Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice
5.3. Vertreterbetriebsstätte
5.4. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff im Bereich des Homeoffice
6. Influencer
7. Schiffe
8. Personalgestellung oder reine Überlassung einer Betriebsvorrichtung

III. Anwendungsregelungen

ENTWURF

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz / Absätze
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE	Entscheidung des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BsGaV	Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV)
BStBl	Bundessteuerblatt
bspw.	beispielsweise
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
f.	folgende
GewStDV	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
ggf.	gegebenenfalls
Hs.	Halbsatz
i. d. R.	in der Regel
i. S.	im Sinne
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen 2025
OECD-MK	Musterkommentar zum OECD-MA 2025
o. g.	oben genannte/n
Rn.	Randnummer
S.	Seite
s.	siehe
Tz.	Textziffer
u. U.	unter Umständen
Var.	Variante
vgl.	vergleiche

ENTWURF

VWG BsGa	BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2016: Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (BStBl. 2017 I S. 182) geändert durch BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2019 (BStBl. 2020 I S. 84)
z. B.	zum Beispiel

ENTWURF

I. Allgemeines

1 Für die Anwendung einer Reihe von ertragsteuerlichen Vorschriften des nationalen und internationalen Steuerrechts ist das Bestehen einer Betriebsstätte nach § 12 AO eine Tatbestandsvoraussetzung. Im Folgenden wird näher erläutert, unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte begründet wird. Die nachstehenden Grundsätze gelten für die Ertragsbesteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen gleichermaßen und legen den Fokus auf steuerliche Sachverhalte mit Auslandsbezug.

1. Innerstaatliches Steuerrecht

2 Soweit die Steuergesetze den Begriff „Betriebsstätte“ verwenden, ohne ihn selbst zu definieren, bestimmt sich dieser Begriff grundsätzlich nach § 12 AO und nicht nach der Definition eines einschlägigen DBA (>BFH vom 20.07.2016, I R 50/15 – BStBl II 2017 S. 230), siehe auch AEAO zu § 12, Nr. 10.

3 Die Begriffsbestimmung der Betriebsstätte gilt auch für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit.

4 Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht liegen ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb u. a. vor, wenn sie durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte (§ 12 AO) oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter (§ 13 AO) erzielt werden (§ 34d Nr. 2 Buchst. a EStG; Outbound-Fall).

5 Beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb liegen insbesondere vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter (§ 13 AO) für den Gewerbebetrieb bestellt ist (§ 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG; Inbound-Fall).

2. Verhältnis von innerstaatlichem Steuerrecht zu Abkommensrecht

6 Soweit das Vorliegen einer Betriebsstätte oder eines ständigen Vertreters für einen Steueranspruch vorausgesetzt wird, ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte nach § 12 AO oder eines ständigen Vertreters nach § 13 AO erfüllt sind. In einem zweiten Schritt ist zu untersuchen, ob ein DBA das Besteuerungsrecht Deutschlands einschränkt, mithin ob auch eine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte besteht. Bei dieser Prüfung

ENTWURF

ist zu beachten, dass der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff von dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff abweichen kann (vgl. zum abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff insgesamt **→ I. 4.**). Eine in einem DBA vorgenommene, von § 12 AO abweichende Definition des Begriffs „Betriebsstätte“ ist nur im Rahmen dieses DBA anwendbar, sofern im innerstaatlichen Recht nichts anderes bestimmt ist, vgl. AEAO zu § 12, Nr. 10.

3. Innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff

3.1. § 12 Satz 1 AO

7 Der Begriff der Betriebsstätte ist grundlegend in § 12 Satz 1 AO definiert. Demnach ist eine Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO voraus:

- eine Geschäftseinrichtung oder Anlage (**→ I. 3.1.1.1.**),
- mit einer örtlich und mit einer auf Dauer angelegten festen Beziehung zur Erdoberfläche (**→ I. 3.1.1.2.** und **3.1.1.3.**),
- die der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dient (**→ I. 3.1.2.**) und
- über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (**→ I. 3.1.3.**).

8 Dabei sind diese Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO nicht isoliert, sondern stets in ihrer Wechselwirkung zueinander im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX und vom 18.12.2024, I R 39/21 – BStBl II 2026 S. XXX (**→ I. 3.1.1.4.** und **3.1.3.2.**)).

9 Ungeachtet des § 12 Satz 1 AO hat jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO (keine betriebsstättenlosen Einkünfte – *„no floating income“*) (**→ I. 3.2.1.**)).

ENTWURF

3.1.1. Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage

3.1.1.1. Geschäftseinrichtung oder Anlage

10 Geschäftseinrichtung oder Anlage ist jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung von körperlichen Gegenständen, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein (>BFH vom 17.09.2003, I R 12/02 – BStBl II 2004 S. 396 und vom 03.02.1993, I R 80-81/91 – BStBl II S. 462). Hierzu zählen insbesondere Räumlichkeiten, wie Fabrikations- oder Werkstätten und Warenlager, abgegrenzte oder abgrenzbare Flächen und Anlagen (bspw. Maschinen, Werkstätten, Automaten, Windkraftanlagen und Pipelines). Einer besonderen baulichen Vorrichtung oder für den Aufenthalt von Menschen geeigneter Räume bedarf es nicht (>BFH vom 02.04.2014, I R 68/12 – BStBl II S. 875). Im Einzelfall können auch eine Büroecke mit Schreibtisch und Aktenschrank (>BFH vom 15.07.1986, VIII R 134/83 – BStBl II S. 744) oder ein Laptop (>BFH vom 17.09.2003, I R 12/02, BStBl II 2004 S. 396, Rn. 18) eine Geschäftseinrichtung sein.

3.1.1.2. Feste Beziehung zur Erdoberfläche (örtliche Festigkeit)

11 Die Geschäftseinrichtung oder Anlage muss eine feste Beziehung zur Erdoberfläche aufweisen. Einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden bedarf es jedoch nicht (>BFH vom 30.10.1996, II R 12/92 – BStBl II 1997 S. 12 und BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX). Diese örtliche Verknüpfung kann sich aus einer mechanischen Verbindung zum Erdboden oder aus bloßer Belegenheit an derselben Örtlichkeit ergeben. Dies gilt auch bei beweglichen Geschäftseinrichtungen mit vorübergehend festem Standort (z. B. fahrbare Verkaufsstätten mit wechselndem Standplatz; >BFH vom 08.03.1988, VIII R 270/81 – BFH/NV S. 735; siehe zu Marktständen **II. 3.**). Folgende Geschäftseinrichtungen und Anlagen weisen typischerweise eine solche feste Verbindung mit der Erdoberfläche auf:

- Gebäude oder Gebäudeteile, wie etwa Fabrikationsstätten, Werkstätten, Warenlager oder Ein- oder Verkaufsstellen;
- Grundstücke, wie etwa Betriebsgelände, Flughäfen oder Parkplätze;
- Maschinelle Anlagen und Betriebsvorrichtungen, wenn sie fest mit einem Grundstück oder einem Gebäude verbunden sind, z. B. Windkraftanlagen, Solaranlagen, Trafostationen, Transportanlagen und Pipelines.

ENTWURF

3.1.1.3. Gewisse Dauer (zeitliche Festigkeit)

12 Die Beziehung der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche muss von gewisser Dauer sein („zeitliche Festigkeit“). Die Geschäftseinrichtung oder Anlage muss dazu bestimmt sein, an einem bestimmten geographischen Ort für eine gewisse Dauer zu verbleiben (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX). Eine hinreichende zeitliche Festigkeit der Geschäftseinrichtung oder Anlage besteht ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Begründung der Beziehung zur Erdoberfläche,

- wenn die Beziehung der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche mehr als sechs Monate bestanden hat. Unbeachtlich ist dabei, dass (ursprünglich) eine kürzere Verweildauer geplant war (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX, vom 18.12.2024, I R 39/21 – BStBl II 2026 S. XXX und vom 19.05.1993, I R 80/92 – BStBl II S. 655, zu Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Italien 1925 in Anlehnung an § 9 Satz 2 und § 12 Satz 2 Nr. 8 AO; >BFH vom 28.06.2006, I R 92/05 – BStBl II 2007 S. 100, Rn. 18);
- wenn die Geschäftseinrichtung oder Anlage dazu bestimmt ist, mindestens sechs Monate an einem Ort zu verbleiben, auch wenn es tatsächlich zu einer kürzeren Verweildauer am jeweiligen Ort kommt.

3.1.1.4. Wechselwirkung der örtlichen und zeitlichen Festigkeit

13 Es besteht eine Wechselwirkung zwischen der örtlichen und der zeitlichen Festigkeit dergestalt, dass eine besonders starke örtliche Festigkeit (z. B. eine feste Verankerung im Erdboden) ein Indiz auch für das Vorliegen der zeitlichen Festigkeit darstellt (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX und vom 30.10.1996, II R 12/92 – BStBl II 1997 S. 12; vgl. allgemein zur Wechselwirkung der Tatbestandsmerkmale auch BFH vom 18.12.2024, I R 39/21 – BStBl II 2026 S. XXX). Umgekehrt kann auch eine besonders starke zeitliche Festigkeit (z. B. lange Verweildauer einer Geschäftseinrichtung oder Anlage an einem bestimmten geographischen Ort) Einfluss auf die Annahme einer (ausreichenden) örtlichen Festigkeit haben (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX).

ENTWURF

3.1.2. Dem Unternehmen unmittelbar dienen

14 Die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage muss der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dienen. Eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage dient der Tätigkeit des Unternehmens nach der Rechtsprechung unmittelbar, wenn

- in dieser, mit dieser oder durch diese eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit örtlicher Bindung ausgeübt oder gefördert wird (vgl. AEAO zu § 12, Nr. 5 und BFH vom 26.07.2017, III R 4/16 – BFH/NV 2018 S. 233) (**→ I. 3.1.2.1.**) und
- sich in der Bindung eine gewisse „Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (vgl. AEAO zu § 12, Nr. 5; BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX [Leitsatz 1 und Rn. 24]; vom 23.03.2022, III R 35/20 – BStBl II S. 844, vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922, und vom 18.02.2021, III R 8/19 – BStBl II S. 627) (**→ I. 3.1.2.2.**).

15 Die Tatbestandsvoraussetzung, dass die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dient, enthält mithin zwei Dimensionen.

3.1.2.1. Ausübung bzw. Förderung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit

16 Zum einen muss die konkrete, durch die Unternehmenstätigkeit bedingte Art der Nutzung der Geschäftseinrichtung oder Anlage die Ausübung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit ermöglichen bzw. diese fördern. Dies ist unstreitig zu **bejahen**, wenn das Unternehmen eine Geschäftseinrichtung oder Anlage tatsächlich für seine Unternehmenstätigkeit nutzt (>BFH vom 30.10.1996, II R 12/92 – BStBl II 1997 S. 12, Rn. 23). Eine Geschäftseinrichtung oder Anlage dient der Tätigkeit des Unternehmens in diesem Sinn jedoch auch dann, wenn sie abstrakt geeignet ist, den Unternehmenszweck zu fördern (>BFH vom 09.01.2019, I B 138/17 – BFH/NV S. 681, Rn. 14). Zudem dient eine Geschäftseinrichtung oder Anlage der Tätigkeit des Unternehmens in diesem Sinn selbst dann, wenn in dieser, mit dieser oder durch diese ausschließlich – im Vergleich zum konkreten Unternehmenszweck – Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (**→ I. 4.5.**) ausgeübt werden, da dies für den Betriebsstättenbegriff des § 12 Satz 1 AO ohne Bedeutung ist (>BFH vom 08.12.1971, I R 3/69 – BStBl II 1972 S. 289, Rn. 13). Ein Einsatz von Personal am Standort

ENTWURF

der Betriebsstätte ist unabhängig von der Art der Geschäftseinrichtung oder Anlage nicht erforderlich (>z. B. BFH vom 30.10.1996, II R 12/92 – BStBl II 1997 S. 12, Rn. 24).

17 Das Eigentum oder der Besitz eines Grundstücks, das lediglich einem Dritten überlassen wird (z. B. Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes oder Gebäudeteils), dient hingegen keiner eigenen Unternehmenstätigkeit unmittelbar, sondern stärkt lediglich das Betriebskapital, ohne die eigene unternehmerische Tätigkeit zu fördern. Dies gilt selbst dann, wenn der Zweck der Geschäftstätigkeit gerade in der Vermietung oder Verpachtung besteht (>BFH vom 23.03.2022, III R 35/20 – BStBl II S. 844).

18 Die Verwendung von Räumen oder die Einschaltung eines Bürodienstleisters als bloße Domizil- bzw. Zustelladresse ohne tatsächliche eigene Nutzung der Räume stellt keine Nutzung einer Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Ausübung oder Förderung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit dar.

3.1.2.2. Verwurzelung der unternehmerischen Tätigkeit

19 Zum anderen setzt die Tatbestandsvoraussetzung, dass die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dient, voraus, dass die in dieser, mit dieser oder durch diese ausgeübte eigene unternehmerische Tätigkeit am Ort ihrer Ausübung „verwurzelt“ ist. Hierin drückt sich der Bezug der konkreten unternehmerischen Tätigkeit zum Ort ihrer Ausübung aus. Die Verwurzelung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit am Ort ihrer Ausübung beinhaltet dabei wiederum zwei Dimensionen, eine *räumliche Verwurzelung* (**→ I. 3.1.2.2.1.**) *sowie eine zeitliche Verwurzelung* (*„gewisse Dauer“*) (**→ I. 3.1.2.2.2.**).

3.1.2.2.1. *Räumliche Verwurzelung*

20 Die *räumliche Verwurzelung* ist vom Tatbestandsmerkmal der festen Beziehung der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche zu unterscheiden. Die räumliche Verwurzelung zielt darauf, dass die unternehmerische Tätigkeit – nicht die Geschäftseinrichtung oder Anlage – eine Bindung zum Ort ihrer Ausübung hat. So kann die Einstellung oder längerfristige Unterbrechung der unternehmerischen Tätigkeit in einer bestimmten Geschäftseinrichtung die räumliche Verwurzelung durchtrennen, wohingegen die Ortsfestigkeit der Geschäftseinrichtung **(→ I 3.1.1.2.)** unverändert fortbesteht.

ENTWURF

21 Ein Indiz für die *räumliche Verwurzelung* der eigenen unternehmerischen Tätigkeit mit dem Ort ihrer Ausübung besteht insbesondere dann, wenn dem Unternehmen eine Nutzungsstruktur innerhalb der Geschäftseinrichtung oder Anlage personenbeschränkt überlassen ist (z. B. ein Spind oder ein Schließfach, >BFH vom 07.06 2023, I R 47/20, BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 24). Hierfür genügt es im Einzelfall, wenn sich diese personenbeschränkte Nutzungsmöglichkeit auf eine wechselnde Untereinheit der Geschäftseinrichtung bezieht oder aus tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Unternehmer irgendeine für seine Tätigkeit geeignete Geschäftseinrichtung zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XX, Rn. XX).

22 Zu **verneinen** ist eine solche Verwurzelung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit mit dem Ort ihrer Ausübung hingegen im Fall von Gemeinschaftsräumen ohne konkrete unternehmensbezogene Zuordnung (>BFH vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922, Rn. 15), denn hier besteht keine örtliche Bindung des konkreten Unternehmens zum Ort der Ausübung seiner unternehmerischen Tätigkeit (>BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Leitsatz 1 und Rn. 24). Eine konkrete unternehmensbezogene Zuordnung besteht insbesondere, wenn dem Unternehmen auf seine Nutzung beschränkte Strukturen in der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Verfügung stehen.

3.1.2.2.2. *Zeitliche Verwurzelung*

23 Hinsichtlich der *zeitlichen Verwurzelung* ist erforderlich, dass eine Beziehung der Geschäftseinrichtung oder Anlage in ihrer der Ausübung bzw. Förderung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit dienenden Eigenschaft zur Erdoberfläche von **gewisser Dauer** besteht. Eine hinreichende *zeitliche Verwurzelung* **besteht** jedenfalls dann, wenn der Bezug der ausgeübten Tätigkeit zum Ort der Ausübung auf mindestens sechs Monate angelegt ist, **nicht jedoch**, wenn der Unternehmer von vornherein beabsichtigt, die Geschäftseinrichtung oder Anlage nur kurzfristig zu nutzen (>BFH vom 19.05.1993, I R 80/92 – BStBl II S. 655 zu Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA-Italien 1925 in Anlehnung an § 9 Satz 2 und § 12 Satz 2 Nr. 8 AO; BFH vom 28.06.2006, I R 92/05 – BStBl II 2007 S. 100, Rn. 18). Eine *zeitliche Verwurzelung* ist auch zu **bejahen**, wenn bei einer kurzfristig angelegten Nutzung eine tatsächliche Nutzung über sechs Monate hinaus erfolgt. Zu **verneinen** ist die zeitliche Verwurzelung jedoch, wenn die in der Geschäftseinrichtung oder Anlage erfolgte unternehmerische Tätigkeit wie geplant tatsächlich weniger als sechs Monate

ENTWURF

andauert (>BFH vom 18.12.2024, I R 39/21 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 22 f.). Das Moment der gewissen Dauer kann auch dann erfüllt sein, wenn sich die Geschäftsausübung ständig in mehr oder weniger großen Abständen zumeist an gleicher Stelle wiederholt (vgl. hierzu → **II. 3.** (Marktstände) sowie BFH vom 09.10.1974, I R 128/73 – BStBl II 1975 S. 203, Rn. 10).

3.1.3. Verfügungsmacht

24 Das Unternehmen muss nach der ständigen Rechtsprechung eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage innehaben (>BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 21, vom 23.03.2022, III R 35/20 – BStBl II S. 844 und vom 04.07.2012, II R 38/10 – BStBl II S. 782, Rn. 47). Die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung oder Anlage bildet die Grundlage für eine Benutzung, die den Unternehmenszweck verwirklicht oder fördert (→ **I. 3.1.2.**; >BFH vom 23.03.2022, III R 35/20 – BStBl II S. 844).

25 Erforderlich ist eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über jene Merkmale, Eigenschaften bzw. (Nutzungs-)Aspekte der Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit („*Leistungserbringung*“, >BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 24) des konkreten Unternehmens im Einzelfall dienen. Dies kann bspw. die Nutzungsmöglichkeit von Räumlichkeiten (→ **I. 3.1.1.**) zur Tätigkeitsausübung sein (>BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 24).

26 Unter bestimmten Voraussetzungen können aber auch Räumlichkeiten dann eigene Betriebsstätten i. S. des § 12 Satz 1 AO sein, wenn die fehlende Verfügungsmacht durch eine eigene unternehmerische Tätigkeit vor Ort ersetzt wird (bspw. Identität der Leitungsorgane, fortlaufende, nachhaltige Überwachung in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers) (>BFH vom 23.03.2022, III R 35/20 – BStBl II S. 844, 2. Leitsatz).

27 Für das Vorliegen einer Verfügungsmacht bedarf es mithin

- eines selbständigen Nutzungsanspruchs (→ **I. 3.1.3.1.**) sowie
- einer Wechselwirkung der Verfügungsmacht mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung (→ **I. 3.1.3.2.**).

ENTWURF

3.1.3.1. Selbständiger Nutzungsanspruch

28 Es ist grundsätzlich erforderlich, dass das Unternehmen eine Rechtsposition an der Geschäftseinrichtung oder Anlage innehat, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen oder gegen seinen Willen verändert werden kann (*„selbständiger Nutzungsanspruch“*; >BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 21 und vom 18.03.2009, III R 2/06 – BFH/NV S. 1457, Rn. 13 f.). Dabei muss eine solche Rechtsposition weder explizit (vertraglich) vereinbart, noch vom Unternehmen rechtmäßig erlangt worden sein (>BFH vom 23.02.2011, I R 52/10, Rn. 36).

29 Das Unternehmen muss dabei die Geschäftseinrichtung oder Anlage jederzeit selbständig in einer für die konkrete tatsächliche Unternehmenstätigkeit notwendigen Art und Weise nutzen können.

30 Die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung oder Anlage in ihrer der Unternehmenstätigkeit dienenden Eigenschaft ist **regelmäßig zu bejahen**, wenn die Rechtsposition auf (wirtschaftlichem) Eigentum oder auf einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Nutzungsüberlassung beruht (>BFH vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922 und vom 03.02.1993, I R 80-81/91 – BStBl II S. 462).

31 Wird die Unternehmenstätigkeit in einer Räumlichkeit ausgeübt, bedarf es eines selbständigen Nutzungsanspruchs zum Betreten, Verweilen und Tätigwerden in den Räumlichkeiten. Sicherheitskontrollen beim Betreten der Räumlichkeiten stehen dem nicht entgegen (>BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 24).

32 Das Unternehmen muss nicht die alleinige Verfügungsmacht über die (gesamte) Geschäftseinrichtung oder Anlage innehaben, solange es selbständig über die Geschäftseinrichtung oder Anlage in ihrer der Unternehmenstätigkeit dienenden Eigenschaft verfügen kann (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) aa) (4) Abs. 2, vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 24 und vom 05.11.2014, IV R 30/11 – BStBl II 2015 S. 601). Auch muss die Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung oder Anlage in ihrer der Unternehmenstätigkeit dienenden Eigenschaft nicht nach außen hin erkennbar sein (>BFH vom 03.02.1993, I R 80-81/91 – BStBl II S. 462, Rn. 58).

33 Insbesondere liegt jedoch dann **keine** Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung oder Anlage in ihrer der Unternehmenstätigkeit dienenden Eigenschaft vor, wenn dem Unternehmen die Nutzung der Geschäftseinrichtung oder Anlage ohne seine Mitwirkung jederzeit (insgesamt) untersagt werden könnte (>BFH vom 04.07.2012, II R 38/10 –

ENTWURF

BStBl II S. 782, Rn. 47). Die Kündigung eines Vertragsverhältnisses beseitigt die Verfügungsmacht erst ab dem Zeitpunkt, in dem die für die Verfügungsmacht maßgeblichen Rechte und Pflichten aus dem Vertrag enden.

34 Beim sogenannten Desk-Sharing, bei dem mehrere Unternehmen eine begrenzte Zahl von Arbeitsplätzen in einer gemeinsamen Räumlichkeit nutzen, liegt eine Entziehbarkeit oder eine Untersagbarkeit der Nutzung eines (Einzel-)Arbeitsplatzes ohne Mitwirkung des jeweiligen Unternehmens vor, wenn für dieses keine verlässliche Aussicht besteht, im Rahmen des Desk-Sharing-Modells regelmäßig einen Arbeitsplatz zu erhalten. Eine verlässliche Aussicht, regelmäßig einen Arbeitsplatz zu erhalten, besteht zumindest dann, wenn die Anzahl der Arbeitsplätze anhand der typischen wöchentlichen Auslastung des Büros berechnet wird und entsprechend viele Arbeitsplätze den potenziellen Nutzern dauerhaft zur Verfügung gestellt werden. Anhaltspunkte sind insbesondere vertragliche Abreden sowie Prognosen der regelmäßigen und typischen durchschnittlichen Büroauslastung unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände des Einzelfalls, wobei jedoch Auslastungsspitzen (Personalversammlungen, Firmenjubiläen etc.) außer Betracht bleiben können.

3.1.3.2. Wechselwirkung der Verfügungsmacht mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung oder Anlage

35 Das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht steht in Wechselwirkung mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung oder Anlage (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) aa) (4) Absatz 3 und vom 18.12.2024, I R 39/21 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 17). Dabei kann insbesondere eine dauerhafte tatsächliche Nutzung mit Wissen des Eigentümers auf ein mündlich oder konkludent erteiltes Nutzungsrecht hindeuten (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) aa) (4) Absatz 3 und vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922).

36 In Fällen, in denen kein Alleinnutzungsrecht des Unternehmers besteht, ist im Einzelfall zu beurteilen, ob dem Unternehmer eine dauerhafte Nutzung der Geschäftseinrichtung oder Anlage möglich ist oder nur ein auf einen kurzen Zeitraum beschränktes oder gelegentliches Mitbenutzungsrecht gegeben ist (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) aa) (4) Absatz 3 und vom 30.06.2005, III R 47/03 – BStBl II 2006 S. 78).

ENTWURF

3.2. § 12 Satz 2 AO

37 Nach § 12 Satz 2 AO sind als Betriebsstätten insbesondere anzusehen

1. die Stätte der Geschäftsleitung **(→ I. 3.2.1.)**,

2. Zweigniederlassungen,

3. Geschäftsstellen,

4. Fabrikations- oder Werkstätten,

5. Warenlager,

6. Ein- oder Verkaufsstellen,

7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen, sowie

8. Bauausführungen oder Montagen **(→ I. 3.2.2.)**, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, wenn

   a) die einzelne Bauausführung oder Montage oder

   b) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder

   c) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen

   länger als sechs Monate dauern.

38 Die Aufzählung in § 12 Satz 2 AO ist nicht abschließend („insbesondere"), sodass auch andere Orte oder Einrichtungen eine Betriebsstätte begründen können. Die Beispielsfälle des § 12 Satz 2 AO können zur Interpretation des Betriebsstättenbegriffs nach § 12 Satz 1 AO herangezogen werden (>BFH vom 28.07.1993, I R 15/93 – BStBl II 1994 S. 148).

39 Die Fallvarianten in § 12 Satz 2 Nr. 2 bis 6 AO sind rein deklaratorisch, d. h., sie setzen voraus, dass die Tatbestandsmerkmale nach § 12 Satz 1 AO vorliegen (>BFH vom 17.09.2003, I R 12/02 – BStBl II 2004 S. 396).

40 Im Gegensatz hierzu erweitern § 12 Satz 2 Nr. 1, 7 und 8 AO die Definition einer Betriebsstätte dergestalt, dass eine solche nicht notwendigerweise eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage

ENTWURF

voraussetzt, sondern auch eine Stätte der Geschäftsleitung oder eine Stätte der Gewinnung von Bodenschätzen oder Bauausführungen und Montagen als Betriebsstätte anzusehen sind (>BFH vom 28.07.1993, I R 15/93 – BStBl II 1994 S. 148 und vom 29.11.2017, I R 58/15 – BFH/NV 2018 S. 684; AEAO zu § 12, Nr. 6).

3.2.1. Geschäftsleitungsbetriebsstätte, § 12 Satz 2 Nr. 1 AO

41 Jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, hat am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte inne (vgl. AEAO zu § 12, Nr. 7, „no floating income"-These). Nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO gilt *insbesondere* die Stätte der Geschäftsleitung als Betriebsstätte. Auch ein „reisender" Unternehmer, d. h. eine Person, die ihr Unternehmen an wechselnden Orten ausübt, ohne dort jeweils (weitere) Betriebsstätten i. S. des § 12 Satz 1 AO zu begründen, hat zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte inne. Zu diesen „reisenden" Unternehmern zählen bspw. Berufssportler, Artisten (>BFH vom 17.02.1955, IV 77/53 S – BStBl III S. 100) oder Schiedsrichter. Gibt es keine andere feste Geschäftseinrichtung, ist in der Regel die Wohnung des Steuerpflichtigen – auch wenn sie dem Privatvermögen zuzurechnen ist – dessen Geschäftsleitungsbetriebsstätte (>BFH vom 20.12.2017, I R 98/15 – BFH/NV 2018 S. 497).

42 Geschäftsleitung ist gemäß § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (vgl. zum Begriff AEAO zu § 10, Nr. 1 bis 3). Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung gemäß § 10 AO ist nach der Rechtsprechung des BFH der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (>BFH vom 03.07.1997, IV R 58/95 – BStBl II 1998 S. 86). Dies gilt unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens – sei es ein Einzelunternehmen, eine Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse.

43 Die Stätte der Geschäftsleitung kann sich auch in den fremden Räumen eines Dritten (Geschäftsleiters) befinden (bzw. in den Geschäftsräumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten gesellschaftsfremden Managers (**→ II. 2.**)).

44 Es ist zwischen zwei Arten von unternehmerischen Maßnahmen zu unterscheiden: Zum einen solche der laufenden Geschäftsführung (gewöhnliche Verwaltung, *„Tagesgeschäft"*) (**→ I. 3.2.1.1.**) und zum anderen solche, die die grundlegende Ausrichtung des Unternehmens betreffen (*„außergewöhnliche Geschäfte"*) (**→ I. 3.2.1.2.**).

ENTWURF

3.2.1.1. Tagesgeschäfte

45 Tagesgeschäfte sind für die Geschäftsführung notwendige Maßnahmen von einiger Wichtigkeit, die der gewöhnliche Betrieb des Unternehmens mit sich bringt, sowie solche organisatorischen Maßnahmen, die zur gewöhnlichen Verwaltung gehören (>BFH vom 07.12.1994, I K 1/93 – BStBl II 1995 S. 175 und vom 12.02.2004, IV R 29/02 – BStBl II S. 602).

46 Als Tagesgeschäfte sind damit solche Geschäfte anzusehen, die sowohl nach Inhalt und Zweck als auch im Hinblick auf ihre Bedeutung und die mit ihnen verbundenen Gefahren nicht über den Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs der konkreten Gesellschaft hinausgehen (>BGH vom 13.01.1954, II ZR 6/53). Maßgeblich ist, ob das Geschäft immer wieder einmal vorkommen könnte oder typischerweise einmalig ist. Abgrenzungskriterien können dabei insbesondere Größe (Kapitalausstattung, Umsatz), bisheriger Geschäftszuschnitt und bisherige Geschäftspolitik des Unternehmens sein. Bei Personen- und Kapitalgesellschaften umfasst deren Tagesgeschäft diejenigen Geschäfte, die in die alleinige Zuständigkeit der zur Geschäftsführung berufenen Person fallen und keines Gesellschafterbeschlusses bedürfen (>BFH vom 29.11.2017, I R 58/15 – BFH/NV 2018 S. 684, vom 05.11.2014, IV R 30/11 – BStBl II 2015 S. 601, vom 12.02.2004, IV R 29/02 – BStBl II S. 602, vom 03.07.1997, IV R 58/95 – BStBl II 1998 S. 86, vom 07.12.1994, I K 1/93 – BStBl II 1995 S. 175 und vom 23.01.1991, I R 22/90 – BStBl II S. 554).

3.2.1.2. Außergewöhnliche Geschäfte

47 Keine Tagesgeschäfte und somit nicht entscheidend für die Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte sind hingegen diejenigen Maßnahmen, die die Grundlagen des Unternehmens, insbesondere die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik oder des Unternehmensgegenstandes, oder die Mitwirkung der Inhaber des Unternehmens an ungewöhnlichen bzw. außerordentlichen Maßnahmen und an Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung betreffen (>BFH vom 07.12.1994, I K 1/93 – BStBl II 1995 S. 175).

3.2.2. Bauausführungen und Montagen, § 12 Satz 2 Nr. 8 AO

48 Nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO stellen insbesondere Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, Betriebsstätten dar, wenn

a) die einzelne Bauausführung oder Montage oder

ENTWURF

b) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder

c) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen

länger als sechs Monate dauern.

49 Neben einer Bau- und Montagebetriebsstätte kann eine feste Geschäftseinrichtung nach § 12 Satz 1 AO bestehen.

50 Unter einer Bauausführung ist die Errichtung eines Bauwerkes, einer Anlage oder von Teilen davon zu verstehen (>BFH vom 22.09.1977, IV R 51/72 – BStBl II 1978 S. 140, und vom 21.10.1981, I R 21/78 – BStBl II 1982 S. 241).

51 Eine Montage stellt das endgültige Zusammenfügen oder den Um-/Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen, nicht aber bloße Reparatur-/Instandsetzungsarbeiten dar (>BFH vom 16.05.1990, I R 113/87 – BStBl II S. 983).

52 Zu einer Bauausführung oder Montage i. S. des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO gehört regelmäßig auch die als Teilleistung ausgeführte Planungs- und Überwachungstätigkeit. Dies gilt auch dann, wenn ein Generalunternehmer, der die Herstellung eines Werkes schuldet, nur die Überwachung mit eigenem Personal durchführt und er ansonsten die Herstellung Subunternehmern überlässt (>BFH vom 13.11.1962, I B 224/61 U – BStBl III 1963 S. 71 (siehe zur abkommensrechtlichen Beurteilung **→ I. 4.3.**)).

53 Eine Bauausführung besteht von dem Zeitpunkt an, an dem das Unternehmen mit den Arbeiten – einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten – an dem Ort beginnt, an dem das Bauwerk errichtet werden soll, also z. B. mit der Einrichtung eines Bauplanungsbüros. Im Allgemeinen bleibt die Bauausführung so lange bestehen, bis die Arbeit abgeschlossen oder endgültig eingestellt wird. Sofern auf der Baustelle nur noch Material oder Geräte lagern, liegt keine Bauausführung mehr vor.

54 Eine Montage beginnt mit dem Eintreffen der ersten Person, die vom Montageunternehmen mit den vorzunehmenden Montagearbeiten betraut worden ist. Als „Montagearbeiten“ sind auch solche Arbeiten anzusehen, die der unmittelbaren Vorbereitung der eigentlichen Montage dienen. Ist eine Montage Bestandteil eines Werklieferungsvertrages und ist in diesem Vertrag eine Abnahme des fertigen Werks unter Mitwirkung des Montageunternehmens vorgesehen, so endet

ENTWURF

die Montage frühestens mit der Abnahme des fertigen Werks (>BFH vom 21.04.1999, I R 99/97 – BStBl II S. 694).

55 Die sechsmonatige Zeitgrenze wird vom tatsächlichen Beginn und Ende der Bauausführung oder Montagetätigkeit bestimmt. Bei der Berechnung der Frist gemäß § 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. a AO ist eine Zusammenfassung von separaten Bauausführungen oder Montagen nicht zulässig.

56 Eine Zusammenfassung der jeweiligen Zeiträume ist jedoch erforderlich, wenn mehrere parallellaufende (§ 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. b AO) oder ohne Unterbrechung aufeinanderfolgende Bauausführungen oder Montagen (§ 12 Satz 2 Nr. 8 Buchst. c AO) zusammen einen Zeitraum von mehr als sechs Monaten umfassen. Ausschlaggebend für die Zusammenfassung verschiedener Bauausführungen oder Montagen ist dabei ausschließlich die zeitliche Komponente.

57 Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende kurzfristige Arbeitsunterbrechungen (z. B. wegen schlechter Witterung), Streiks und Unterbrechungen aus im Betriebsablauf liegenden Gründen (z. B. wegen Materialmangels oder anderer bautechnischer Gründe) lassen den sechsmonatigen Fristlauf unberührt, d. h. die Frist wird weder gehemmt noch läuft sie nach der Arbeitsunterbrechung erneut an.

58 Werden Bauausführungen oder Montagen aus nicht im Betriebsablauf liegenden Gründen (z. B. behördliche Anordnungen zum Infektionsschutz) nicht nur kurzfristig unterbrochen, wird die sechsmonatige Frist gehemmt, sofern die mit der Bauausführung oder Montage betrauten Personen vom Ort der Bauausführung oder Montage abgezogen werden (>vgl. BFH vom 21.04.1999, I R 99/97 – BStBl II S. 694). Der Fristlauf wird mit Wiederaufnahme der Arbeiten fortgesetzt.

59 Werden von einem Generalunternehmer Teile des Auftrags an Subunternehmer vergeben, so werden die Zeiten, in denen die Subunternehmer auf der Bau- oder Montagestelle tätig sind, dem Generalunternehmer im Rahmen von § 12 Satz 2 Nr. 8 AO zugerechnet (>BFH vom 13.11.1962, I B 224/61 U – BStBl III 1963 S. 71) (siehe zur abkommensrechtlichen Beurteilung → **I. 4.3.**).

60 Vgl. zu Beteiligungen von Bau- und Montageunternehmen an ARGEN die Rn. 345, 346 der VWG BsGa.

ENTWURF

3.3. Ständiger Vertreter (§ 13 AO)

61 Der Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO ist Tatbestandsvoraussetzung verschiedener anderer steuerrechtlicher Normen, insbesondere von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Var. 2 EStG hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht. Darüber hinaus hat § 13 AO Bedeutung u. a. für §§ 34d Nr. 2 Buchst. a Var. 2 EStG (ausländische Einkünfte gemäß § 34c EStG), § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Var. 6 EStG (inländischer Arbeitgeber), § 1 Abs. 5 Satz 5 AStG (Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes) sowie § 2 Abs. 1 Satz 2 Var. 2 AStG (erweiterte beschränkte Steuerpflicht). Vgl. zudem R 49.1 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012.

62 Der Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO ist nicht deckungsgleich mit demjenigen des abkommensrechtlichen Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA (vgl. zur abkommensrechtlichen Vertreterbetriebsstätte (**→ I. 4.7.**)). Ausgehend hiervon sind beide Begriffsdefinitionen unabhängig voneinander zu prüfen.

63 Ständiger Vertreter gemäß § 13 Satz 1 AO ist eine Person (**→ I. 3.3.1.**), die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt (**→ I. 3.3.2.**) und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt (**→ I. 3.3.3.**). Gemäß § 13 Satz 2 AO ist ständiger Vertreter insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt. Für die Annahme eines ständigen Vertreters bedarf es in Abgrenzung zu § 12 Satz 1 AO keiner festen Geschäftseinrichtung, über die derselbe verfügt (>BFH vom 28.06.1972, I R 35/70 – BStBl II S. 785), und dementsprechend auch keiner Zurechnung einer solchen Einrichtung beim Auftraggeber des ständigen Vertreters.

3.3.1. Personenkreis

64 Als ständiger Vertreter gemäß § 13 AO kommen natürliche Personen, juristische Personen und auch Personengesellschaften in Betracht. Ständiger Vertreter gemäß § 13 AO kann insoweit nur eine vom Unternehmen verschiedene Person sein. Hieraus folgt, dass der Inhaber des Unternehmens nicht zugleich ständiger Vertreter gemäß § 13 AO desselben Unternehmens sein kann (>BFH vom 23.10.2018, I R 54/16 – BStBl II 2019 S. 365 und vom 18.12.1990, X R 82/89 – BStBl II 1991 S. 395). Jedoch können ständige Vertreter einer juristischen Person auch Personen sein, die als Organ dieser juristischen Person tätig sind (z. B. Geschäftsführer einer GmbH, >BFH vom 23.10.2018, I R 54/16 – BStBl II 2019 S. 365).

ENTWURF

3.3.2. Nachhaltige Geschäftsbesorgung

65 Der ständige Vertreter gemäß § 13 AO besorgt die Geschäfte des Unternehmens, wenn er für dieses wirtschaftliche Tätigkeiten jeder Art ausführt. Dabei bedarf es keiner rechtsgeschäftlichen Vollmacht oder gesetzlichen Vertretungsbefugnis, der ständige Vertreter muss jedoch nach außen für das Unternehmen tätig werden.

66 Eine nachhaltige Geschäftsbesorgung liegt vor, wenn sie mit einer gewissen Plan- und Regelmäßigkeit erfolgt. Sie setzt grundsätzlich ein wiederholtes, mehr als kurzfristiges Tätigwerden auf der Grundlage eines im Voraus gefassten Willensentschlusses voraus (>BFH vom 23.10.2018, I R 54/16 – BStBl II 2019 S. 365). Vereinzelte, gelegentliche oder vorübergehende Entsendungen von Personen durch ein im Ausland ansässiges Unternehmen ins Inland genügen hierfür nicht (>BFH vom 23.10.2018, I R 54/16 – BStBl II 2019 S. 365). Die Nachhaltigkeit der Geschäftsbesorgung des ständigen Vertreters gemäß § 13 AO im Inland ist auf Basis der Gesamtdauer seiner inländischen Aufenthalte als auch auf deren Regelmäßigkeit zu beurteilen, so dass etwa eine Person, die über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder mehrmals im Monat immer wieder das Inland aufsucht, um Aufträge hereinzuholen oder Auslieferungen vorzunehmen, als ständiger Vertreter anzusehen ist (>BFH vom 23.10.2018, I R 54/16 – BStBl II 2019 S. 365).

3.3.3. Weisungsgebundenheit

67 Der ständige Vertreter gemäß § 13 AO muss den Sachweisungen des Unternehmens unterliegen (sachliche Weisungsgebundenheit), wobei dies kein persönliches Abhängigkeitsverhältnis erfordert (>BFH vom 28.06.1972, I R 35/70 – BStBl II S. 785). Die Weisungsgebundenheit kann sich aus einem Arbeitsverhältnis oder aus anderen vertraglichen Vereinbarungen zwischen ständigem Vertreter und Unternehmen ergeben. Der ständige Vertreter gemäß § 13 AO muss folglich kein Arbeitnehmer des Unternehmens sein. Eine sachliche Weisungsgebundenheit besteht, wenn der ständige Vertreter gemäß § 13 AO auf Basis der im Kern vom Unternehmen selbst getroffenen Entscheidungen handelt und der Wille des Unternehmens das Verhalten des Vertreters bestimmt (>BFH vom 12.04.1978, I R 136/77 – BStBl II S. 494). Dabei ist es ausreichend, wenn das Unternehmen die Zielrichtung vorgibt und der ständige Vertreter bei der Art und Weise der Zielerreichung weitreichende eigene Entscheidungsbefugnisse innehat.

ENTWURF

3.3.4. Regelbeispiele des § 13 Satz 2 AO

68 Nach § 13 Satz 2 Nr. 1 AO gilt insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig Verträge abschließt, vermittelt oder Aufträge einholt, als ständiger Vertreter (Abschluss oder Vermittlung von Verträgen oder Aufträgen). Dabei bedarf es zum Abschluss von Verträgen einer rechtsgeschäftlichen Vollmacht oder gesetzlichen Vertretungsbefugnis, während dies bei der Vermittlung oder Einholung von Aufträgen nicht der Fall ist. § 13 Satz 2 Nr. 1 AO betrifft insbesondere Handelsvertreter, unabhängig davon, ob diese selbständig tätig oder angestellt sind.

69 Nach § 13 Satz 2 Nr. 2 AO gilt insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig einen Bestand von Gütern unterhält und Auslieferungen vornimmt (Auslieferungslager), als ständiger Vertreter, es sei denn, das Lager erfüllt bereits die Voraussetzungen einer Betriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 5 AO (Warenlager). Dabei liegt ein Auslieferungslager i. S. von § 13 Satz 2 Nr. 2 AO nur vor, wenn der ständige Vertreter die alleinige Verfügungsmacht über das Lager innehat. Allein im Fall des § 13 Satz 2 Nr. 2 AO ist es damit von Bedeutung, dass der ständige Vertreter die Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung des Lagers innehat (vgl. zum sonstigen Grundsatz (**→ I. 3.3.**)).

4. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff

70 Besteht nach innerstaatlichem Recht die inländische Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen (Inbound-Fall) oder die ausländische Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen (Outbound-Fall) ist im DBA-Fall zu prüfen, ob auch eine abkommensrechtliche Betriebsstätte besteht. Dies ist im Einzelfall nach den konkreten Regelungen der anzuwendenden DBA zu prüfen. Das BMF-Schreiben behandelt exemplarisch die Regelungen des Art. 5 OECD-MA. Ausführungen dazu sowie zum OECD-MK sind nur insofern relevant, als die im DBA enthaltenen Regelungen jeweils denen des OECD-MA entsprechen.

71 Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff ergibt sich grundsätzlich aus der Definition des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Hiernach bedeutet der Begriff „Betriebsstätte“ im Sinne des Abkommensrechts eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Dieses abkommensrechtliche Begriffsverständnis gilt gleichermaßen für in Deutschland und für in dem jeweiligen anderen Vertragsstaat belegene Betriebsstätten, soweit sich aus dem jeweiligen DBA im Einzelfall nichts anderes ergibt.

ENTWURF

72 Die abkommensrechtliche Betriebsstätte ist wesentlicher Anknüpfungspunkt insbesondere zur Verteilung der Besteuerungsrechte der jeweiligen Vertragsstaaten an Unternehmensgewinnen (Art. 7, Art. 10 Abs. 4, Art. 11 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 OECD-MA). Diese können im Grundsatz nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem die das Unternehmen betreibende Person ansässig ist (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 OECD-MA i. V. m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. d, Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA). Ausnahme hiervon ist Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 OECD-MA („es sei denn"), nach dem auf die Geschäftstätigkeit durch eine im anderen Vertragsstaat belegene (abkommensrechtliche) Betriebsstätte zurückgehende Unternehmensgewinne von diesem anderen Vertragsstaat besteuert werden dürfen. Darüber hinaus dient die abkommensrechtliche Betriebsstätte u. U. auch der Zuteilung der Besteuerungsrechte bei Veräußerungsgewinnen (Art. 13 Abs. 2 OECD-MA) und anderen Einkünften (Art. 21 Abs. 2 OECD-MA).

73 Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff gilt auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit und für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft. Enthält ein DBA eine Sondervorschrift für selbständige Einkünfte (vgl. Art. 14 OECD-MA 1992), ist der dabei verwendete Begriff der festen Einrichtung in der Regel in gleicher Weise zu verstehen wie der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff.

4.1. Verhältnis zwischen § 12 AO und Art. 5 OECD-MA

4.1.1. Grundsätzliche Übereinstimmung zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff

74 Im Weiteren wird, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist, der Begriff der Betriebsstätte i. S. von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zugrunde gelegt. Dabei besteht zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte im Grundsatz ein hohes Maß an inhaltlicher Übereinstimmung (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX, vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX und vom 30.10.1996 – BStBl II 1997 S. 12). Die Rechtsprechung bestimmt insbesondere das abkommensrechtliche Tatbestandsmerkmal der „festen Geschäftseinrichtung" nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA unter Heranziehung der Grundsätze zur festen Geschäftseinrichtung oder Anlage als körperlicher Gegenstand (→ **I. 3.1.1.1.**) mit einer festen Beziehung (Verbindung) zur Erdoberfläche (→ **I. 3.1.1.2.**), die von einer gewissen Dauer ist (→ **I. 3.1.1.3.**) (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) aa) und vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 21).

ENTWURF

75 Ein sachlicher Unterschied ergibt sich insbesondere nicht daraus, dass nur in § 12 Satz 1 AO neben der Geschäftseinrichtung auch die Anlage ausdrücklich aufgeführt ist. Die zu **→ I. 3.1.1. bis 3.1.3.** genannten Voraussetzungen für das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung sind daher in gleichem Maße auch für die abkommensrechtliche Betriebsstätte entscheidend.

76 Bei Auslegung und Anwendung der Betriebsstättendefinition eines konkreten DBA können die Ausführungen des OECD-MK unter Beachtung der durch Deutschland angebrachten Vorbehalte und Bemerkungen relevant sein (vgl. insbesondere die Tz. 204, 206, 212 – 214 und 218 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA).

77 Hervorzuheben ist insbesondere die Bemerkung Deutschlands in Tz. 212 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA, in dem Deutschland seinen Widerspruch zum sog. *„painter example“* in Tz. 17 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA zum Ausdruck bringt. Aus deutscher Sicht ist Voraussetzung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte stets, dass der jeweilige Unternehmer in der jeweiligen Geschäftseinrichtung seine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausübt. Das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten eines Vertragspartners, wobei diese Räumlichkeiten im *„painter example“* selbst das Objekt sind, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, genügt hierfür nach deutscher Sicht nicht (>BFH vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922, Rn. 15). Die von der deutschen Sicht abweichende Rechtsauffassung anderer Staaten zur im *„painter example“* dargestellten Sachverhaltskonstellation bedeutet jedoch, dass in einem solchen Fall aus Sicht des anderen Vertragsstaates durchaus eine abkommensrechtliche Betriebsstätte gegeben sein könnte.

4.1.2. Unterschiede zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff

78 Unterschiede zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte bestehen hinsichtlich der Betriebsstättenausnahmen für Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (**→ I. 4.5.**), hinsichtlich der Betriebsstättenbegründung durch gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften (>BMF vom 26.09.2014 – BStBl I S. 1258) sowie der Voraussetzung, dass die (feste) Geschäftseinrichtung oder Anlage dem Unternehmen dient (§ 12 Satz 1 AO) oder durch sie die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA).

ENTWURF

79 Während nach dem Wortlaut des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werden muss, erforderlich ist, liegt nach § 12 Satz 1 AO eine Betriebsstätte bereits vor, wenn die feste Geschäftseinrichtung (oder Anlage) der Tätigkeit des Unternehmens dient. Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff des § 12 Satz 1 AO setzt keine tatsächliche Benutzung der Geschäftseinrichtung oder Anlage voraus. Es genügt das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung oder Anlage, die abstrakt geeignet ist, die konkrete Tätigkeit des Unternehmens zu fördern (Betriebsbereitschaft der Geschäftseinrichtung oder Anlage). Im Rahmen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA genügt eine rein abstrakte Eignung der Geschäftseinrichtung, den Unternehmenszweck zu fördern, hingegen nicht.

4.2. Verhältnis von Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA

80 Die in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA genannten Beispielsfälle für eine Betriebsstätte sind als solche nur zu betrachten, wenn sie auch die Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllen.

4.3. Bauausführungen und Montagen gemäß Art. 5 Abs. 3 OECD-MA

81 Auch für abkommensrechtliche Bauausführungen und Montagen gelten die Ausführungen zu Bauausführungen und Montagen nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO entsprechend (**→ I. 3.2.2.**).

82 Nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA stellt eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte dar, wenn sie über mehr als zwölf Monate besteht. In einzelnen DBA kann dieser Zeitraum auch kürzer sein. Hinsichtlich der Fristberechnung wird im Grundsatz auf die Ausführungen zu **→ I. 3.2.2.** verwiesen.

83 Eine Bauausführung oder eine Montage, die diese zeitliche Voraussetzung nicht erfüllt, ist für sich allein keine abkommensrechtliche Betriebsstätte (weder nach Art. 5 Abs. 3 noch nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA), auch wenn zu ihr eine feste Geschäftseinrichtung gehört (z. B. Baucontainer als Geschäftsstelle), die mit der Bau- oder Montagetätigkeit zusammenhängt. Unabhängig hiervon kann durch eine andere in einer solchen festen Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit eine abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA vorliegen.

84 Eine bloße Bau- oder Montageüberwachung kann entgegen Tz. 50 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA keine Bau- oder Montagebetriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründen (vgl.

ENTWURF

Vorbehalt Deutschlands in Tz. 206 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA). Jedoch kann die Tätigkeit der Bau- oder Montageüberwachung unter den Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen. Hinzuweisen ist darauf, dass einzelne DBA eine isolierte Überwachungstätigkeit ausdrücklich als Bau- oder Montagebetriebsstätte erfassen.

85 Wird die Leitung von mehreren kurzfristigen Bauausführungen oder Montagen in einer festen Geschäftseinrichtung ausgeübt, so bestimmt sich die Frage, ob eine abkommensrechtliche Betriebsstätte vorliegt, nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

86 Zeitlich nebeneinander oder aufeinander folgende Bauausführungen sind nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA – im Gegensatz zu § 12 Satz 2 Nr. 8 AO – getrennt zu beurteilen. Mehrere Bauausführungen oder Montagen sind zu einer einheitlichen abkommensrechtlichen (Bau- oder Montage-) Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA zusammenzufassen, wenn zwischen ihnen ein technischer und organisatorischer Zusammenhang besteht (sog. *„wirtschaftlicher Zusammenhang“*, >BFH vom 16.05.2001, I R 47/00 – BStBl II 2002 S. 846). Eine rein zeitliche Betrachtung ist nicht ausreichend, vgl. in Abgrenzung hierzu → **I. 3.2.2.** Auch reicht es für sich allein gesehen nicht aus, dass die Arbeiten lediglich gleichartig sind, für denselben Auftraggeber erfolgen oder am selben Ort durchgeführt werden.

87 Für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit ist eine wertende Betrachtung im Einzelfall entscheidend. Diese liegt bspw. dann vor, wenn verschiedene Bauausführungen als Gesamtprojekt angesehen werden können. Für die Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen mehreren Bauausführungen besteht, sind insbesondere folgende Kriterien maßgebend:

- Zeitlicher Zusammenhang, insbesondere, ob die Arbeiten in einem engen zeitlichen Rahmen zueinander stattfinden. Ein zeitlicher Zusammenhang besteht dabei insbesondere, wenn kürzere Bauausführungen oder Montagen während der Zeit einer längeren Bauausführung oder Montage zusätzlich ausgeführt werden.
- Gleichartigkeit der Leistungen, insbesondere, ob es sich bei den verschiedenen Bauausführungen oder Montagen um inhaltlich ähnliche bauliche Tätigkeiten handelt.
- Einheitlicher Auftraggeber sämtlicher betrachteter Bauausführungen oder Montagen.
- Organisatorische Verknüpfung, insbesondere, ob die Koordination sämtlicher betrachteter Bauausführungen oder Montagen durch eine Kontaktperson erfolgt.

ENTWURF

88 Bilden die durchgeführten Arbeiten Teile eines einheitlichen Bauvorhabens, sind sie auch als eine geografische Einheit zu betrachten. Hierbei ist insbesondere entscheidend, ob ein in organisatorischer Hinsicht einheitliches Arbeiten ermöglicht wird (>BFH vom 19.11.2003, I R 3/02 – BStBl II 2004 S. 932).

89 Werden mehrere Bauausführungen oder Montagen als eine wirtschaftliche und geografische Einheit betrachtet, liegt ein einheitliches Bauvorhaben und damit eine einheitliche abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA vor.

90 Eine Zusammenfassung von Bauausführungen oder Montagen in verschiedenen Staaten ist ausgeschlossen.

91 Hinsichtlich der Begründung bzw. der Erweiterung von Bau- oder Montagebetriebsstätten bei Folge- sowie Anschlussverträgen wird auf die Ausführungen in Rn. 342, 343 der VWG BsGa verwiesen.

92 Bei örtlich fortschreitenden Bauausführungen (z. B. Arbeiten an einem Schienen- oder Straßennetz bzw. schwimmende Bauausführungen) i. S. des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO handelt es sich in der Regel ebenfalls um abkommensrechtliche Betriebsstätten i. S. des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA (vgl. Tz. 20, 57 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA).

93 Nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA werden die Zeiten der Subunternehmer auch bei einer vollständigen Übertragung der Bau- oder Montagetätigkeiten auf die Subunternehmer als Zeiten des Generalunternehmers angesehen (vgl. Tz. 54 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA) (siehe zur innerstaatlichen Beurteilung → **I. 3.2.2.**). Ein Subunternehmer unterhält zudem eine eigene abkommensrechtliche Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, wenn seine Bau- oder Montagetätigkeit den in dem jeweiligen DBA vorgesehenen Zeitraum überschreitet.

4.4. Negativkatalog gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA

94 Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthält einen sog. Negativkatalog von Tätigkeiten sowie (Geschäfts-)Einrichtungen, die kraft Legalfiktion trotz des Umstandes, dass sie die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA erfüllen, nicht als abkommensrechtliche Betriebsstätten gelten.

95 Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO kennt keine solchen Legalausnahmen. Dies bedingt, dass bspw. ein Warenlager sowie eine Ein- oder Verkaufsstelle nach § 12 Satz 2 Nr. 5

ENTWURF

und 6 AO ggf. eine Betriebsstätte darstellen. Eine abkommensrechtliche Betriebsstätte läge allerdings – unter der Voraussetzung, dass es sich bei den dadurch ausgeübten Tätigkeiten um solche vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten handelt (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) – nicht vor.

96 Daher kann im Inbound-Fall ein ausländisches Unternehmen ggf. nach § 12 AO eine Betriebsstätte im Inland unterhalten, die dem Grunde nach ein beschränktes Besteuerungsrecht Deutschlands an den Betriebsstättengewinnen begründet (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a Alt. 1 EStG). Besteht jedoch aufgrund der Betriebsstättenausnahmen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA keine abkommensrechtliche Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens im Inland, entfällt das deutsche Besteuerungsrecht an den nämlichen Betriebsstättengewinnen aufgrund des DBA (§ 2 Abs. 1 AO i. V. m. Art. 5 Abs. 1, Abs. 4 OECD-MA). In der Folge bleibt es hinsichtlich dieser Gewinne beim Besteuerungsrecht des anderen Vertragsstaates gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 OECD-MA.

97 Im Outbound-Fall liegt ggf. aus Sicht des § 12 AO eine Betriebsstätte des inländischen Unternehmens im Ausland vor. Besteht jedoch aufgrund der Betriebsstättenausnahmen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA keine abkommensrechtliche Betriebsstätte im Ausland, verbleibt es insoweit beim Besteuerungsrecht Deutschlands an den Unternehmensgewinnen (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 OECD-MA).

4.5. Insbesondere: Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten

98 Anders als der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff des § 12 Satz 1 AO, in dessen Rahmen auch Geschäftseinrichtungen und Anlagen eine Betriebsstätte begründen, in denen Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten des Unternehmens ausgeübt werden, liegt nach Art. 5 Abs. 4 Hs. 2 OECD-MA dann keine abkommensrechtliche Betriebsstätte vor, wenn in der festen Geschäftseinrichtung ausschließlich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeführt werden (Negativfiktion).

99 Für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit ausschließlich vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, sind die Gesamtumstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Entscheidendes Kriterium ist, ob die Tätigkeit als solche einen wesentlichen und bedeutenden Teil der Tätigkeit des Unternehmens in seiner Gesamtheit darstellt. Der zeitliche Umfang, den eine Tätigkeit im Unternehmen einnimmt, kann dabei ein Hinweis sein – er ist jedoch nie allein entscheidend (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) cc) (2) Abs. 3 c). Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten finden zeitlich vor, parallel oder nach der Haupttätigkeit

ENTWURF

des Unternehmens statt (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) cc) (2) Abs. 2 und vom 23.01.1985, I R 292/81 -- BStBl II S. 417), sind von dieser funktional abgrenzbar und bei Gesamtbetrachtung des individuellen Unternehmens(gegenstands) lediglich von untergeordneter Bedeutung.

100 Der Begriff der Hilfstätigkeit steht in gegenseitiger Abhängigkeit zu demjenigen der Haupttätigkeit. Haupttätigkeiten sind diejenigen Tätigkeiten, die der unmittelbaren unternehmerischen Tätigkeitsausübung des Steuerpflichtigen entsprechen (>BFH vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX, Rn. 26). Die Haupttätigkeit eines Unternehmens ergibt sich aus dem Unternehmensgegenstand und den Aufgaben des Unternehmens (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) cc) (2) Abs. 2 und vom 23.01.1985, I R 292/81 – BStBl II S. 417, Rn. 29). Die Ableitung der Haupttätigkeit aus dem Unternehmensgegenstand hat jedoch nicht zur Folge, dass im Umkehrschluss sämtliche Tätigkeiten des Unternehmens, die nicht unmittelbar der Leistungserstellung von Gütern oder Dienstleistungen dienen, vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten sind (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) cc) (2) Abs. 3). Insbesondere gehört die unmittelbare Geschäftsleitung zu den Haupttätigkeiten eines jeden Unternehmens (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) cc) (2) Abs. 3).

101 Hilfstätigkeiten sind in der Regel nicht auf Umsatz- oder Gewinnerzielung ausgerichtet. Sie unterstützen die Haupttätigkeit, ohne selbst Teil dieser zu sein. Zu den Hilfstätigkeiten gehören insbesondere typische administrative Aufgaben, die in jedem Unternehmen anfallen und im Vergleich zur Haupttätigkeit weniger bedeutend sind. Ausgenommen sind jedoch administrative Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX unter II. 2. b) cc) (2) Abs. 3). Regelmäßig um Hilfstätigkeiten handelt es sich bei Werbemaßnahmen und der schlichten Informationserteilung.

102 Dabei ist die Art der Tätigkeit in Bezug auf die Gesamttätigkeit des jeweiligen Unternehmens zu beurteilen. Es ist insbesondere auf den formellen oder tatsächlichen Gegenstand des konkreten Unternehmens abzustellen. Zudem ist auf das Verständnis eines sachverständigen Dritten von einem Unternehmen einer bestimmten Branche abzustellen. Dies bedingt, dass eine Tätigkeit innerhalb des einen Unternehmens Hilfs- und innerhalb des anderen nach dessen Geschäftszweck Haupttätigkeit sein kann.

ENTWURF

103 Der Charakter der Tätigkeit ist auf Basis von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA für die jeweilige feste Geschäftseinrichtung gesondert zu betrachten. Eine Zusammenschau bei mehr als einer Geschäftseinrichtung erfolgt nicht. Auch eine Konzernbetrachtung ist nicht vorzunehmen (Ausnahme siehe → **I. 4.6.**).

104 Forschungstätigkeiten stellen regelmäßig Bestandteil der Haupttätigkeit eines Unternehmens dar. Transportleistungen, wie z. B. das Durchleiten flüssiger oder gasförmiger Stoffe durch eine Pipeline, stellen bei einem solchen Transportanlagen unterhaltenden Unternehmen i. d. R. die Haupttätigkeit dar.

4.6. Anti-Fragmentierungsklausel nach Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA

105 Die Anti-Fragmentierungsklausel in Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA soll künstlichen Tätigkeits- und Funktionsteilungen entgegenwirken, indem sie die Anwendung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (→ **I. 4.5.**) einschränkt. Dies geschieht in Fällen, in denen Geschäftstätigkeiten mit einander ergänzenden Funktionen auf verschiedene Geschäftseinrichtungen eines Unternehmens oder mehrerer verbundener Unternehmen aufgeteilt wurden. Ziel dieser Aufteilung ist es, die Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte zu vermeiden, indem man die Betriebsstättenausnahme nach Art. 5 Abs. 4 Hs. 2 OECD-MA nutzt und in den jeweiligen Einrichtungen ausschließlich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vornimmt. Ohne die Anti-Fragmentierungsklausel wäre es ggf. möglich, die Gesamttätigkeit eines Unternehmens oder mehrerer verbundener Unternehmen in einem Vertragsstaat so lange zu unterteilen, bis allein einzelne Einheiten verbleiben, in denen ausschließlich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorgenommen werden. Rechtsfolge wäre das Besteuerungsrecht des Vertragsstaates, in dem das Unternehmen oder mehrere verbundene Unternehmen ansässig sind (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 OECD-MA), für sämtliche Unternehmensgewinne, auch diejenigen, die in den immer weiter unterteilten Einheiten im anderen Vertragsstaat erzielt wurden.

106 Den als künstlich empfundenen Tätigkeits- und Funktionsteilungen hin zu (Geschäfts-) Einheiten, in denen ausschließlich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten vorgenommen werden, begegnet die Anti-Fragmentierungsklausel durch eine wirtschaftliche (Gesamt-)Betrachtungsweise. Die Anti-Fragmentierungsklausel ist dabei Rückausnahme der Ausnahme des Art. 5 Abs. 4 Hs. 2 OECD-MA. Ausnahmsweise wird die Gesamttätigkeit eines einzelnen

ENTWURF

Unternehmens oder mehrerer verbundener Unternehmen in einem Vertragsstaat betrachtet, nämlich dann, wenn die Tätigkeiten eine abkommensrechtliche Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen würden, falls sie alle in derselben Geschäftseinrichtung vorgenommen würden.

4.7. Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5, Abs. 6 und Abs. 7 OECD-MA)

4.7.1. Abhängiger Vertreter – Allgemeines

107 Art. 5 Abs. 5 OECD-MA regelt die sog. Vertreterbetriebsstätte als eigenständiges abkommensrechtliches Konzept sowie Kategorie einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist dabei unabhängig vom Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO (→ **I. 3.3.**). Eine Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA setzt nicht voraus, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA erfüllt sind (*„ungeachtet der Bestimmungen der Absätze 1 und 2“*).

108 Gemäß Art. 5 Abs. 6 OECD-MA besteht im Fall eines unabhängigen Vertreters (→ **I. 4.7.5.**) trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA keine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte.

109 Eine Vertreterbetriebsstätte kann auch bei einer Tätigkeit vorliegen, die ausschließlich im Homeoffice betrieben wird (→ **II. 5.**).

4.7.2. Abhängiger Vertreter – Definition

110 Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird eine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte eines Unternehmens in einem Vertragsstaat begründet, wenn eine Person für das Unternehmen in diesem Staat gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden, und es sich dabei um Verträge handelt, die

a) im Namen des Unternehmens, oder

b) zur Übertragung des Eigentums an oder zur Gewährung des Nutzungsrechts für Vermögen, das diesem Unternehmen gehört oder für das es das Nutzungsrecht besitzt, oder

c) zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen

ENTWURF

abgeschlossen werden. Dabei umfasst eine derart begründete abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA alle von einer solchen Person für das Unternehmen im betreffenden Staat ausgeübten Tätigkeiten.

111 Eine abkommensrechtliche (Vertreter)Betriebstätte eines Unternehmens wird nicht begründet, wenn die betreffende Person im jeweiligen Vertragsstaat ausschließlich Tätigkeiten ausübt, die unter den Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA fallen (**→ I. 4.4.**). Dies betrifft insbesondere Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten (**→ I. 4.5.**), die – würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt – entsprechend Art. 5 Abs. 4 Hs. 2 OECD-MA ebenfalls nicht zur Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA) führen würden.

112 Auch im Anwendungsbereich des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist die Anti-Fragmentierungsklausel nach Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA zu berücksichtigen. Eine abkommensrechtliche (Vertreter)Betriebsstätte kann daher selbst dann vorliegen, wenn der Vertreter im Vertragsstaat ausschließlich vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten ausübt (**→ I. 4.5.**). Voraussetzung ist, dass diese Tätigkeiten – würden sie hypothetisch von mehreren festen Geschäftseinrichtungen des Unternehmens ausgeübt – in ihrer Gesamtheit die Voraussetzungen der Anti-Fragmentierungsklausel erfüllen würden (**→ I. 4.6.**). In diesem Fall greift die Ausnahme des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nicht, und eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird begründet.

113 Als Vertreter i. S. des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA kommen alle Personen gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA in Betracht – also natürliche Personen, juristische Personen sowie andere Personenzusammenschlüsse.

114 Ein Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA muss jedoch ein sogenannter abhängiger Vertreter des Unternehmens sein und seine Tätigkeit gewöhnlich ausüben. Die dafür erforderliche Abhängigkeit setzt kein persönliches Abhängigkeitsverhältnis (z. B. Angestelltenverhältnis) voraus. Vielmehr ist entscheidend, ob der Vertreter das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit selbst trägt. Ist dies nicht der Fall, spricht dies für seine wirtschaftliche Abhängigkeit.

115 Ob ein Vertreter die Tätigkeit „gewöhnlich“ ausübt, ist konkret im Hinblick auf die Art der geschlossenen Verträge sowie den Unternehmensgegenstand des vertretenen Unternehmens, für das die Verträge geschlossen werden, zu beurteilen. Wird die Tätigkeit nur gelegentlich oder für kurze Zeit ausgeübt, liegt keine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vor. Für die zeitliche Komponente sind ergänzend die Kriterien zur Beurteilung

ENTWURF

der zeitlichen Festigkeit (**→ I. 3.1.1.3.**) heranzuziehen (Tz. 98 und 214 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA).

116 Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist es nicht entscheidend, ob der Vertreter eine Abschlussvollmacht besitzt und im Rahmen dieser handelt. Ein Vertreter gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA kann auch ohne Abschlussvollmacht als solcher angesehen werden, wenn er bei den Vertragsverhandlungen die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen geschlossen werden. Ein Abschluss des Vertrags im Namen des Unternehmens ist dabei nicht erforderlich. Es genügt, dass der Vertrag entweder der Übertragung von Eigentum an oder der Gewährung des Nutzungsrechts für Vermögen dient, das dem Unternehmen gehört oder für das es das Nutzungsrecht besitzt (Art. 5 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b OECD-MA), oder dass der Vertrag auf die Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen gerichtet ist (Art. 5 Abs. 5 Satz 1 Buchst. c OECD-MA).

117 Eine Person nimmt eine führende Rolle beim Abschluss von Verträgen ein, wenn der Abschluss des Vertrags direkt auf ihre Aktivitäten im anderen Vertragsstaat für das Unternehmen zurückzuführen ist, auch wenn die Person den Vertrag nicht formal finalisiert oder abschließt.

4.7.3. Abhängiger Vertreter – Besonderheiten deutscher DBA

118 In den deutschen DBA wird in der Regel am Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von Vertretungsmacht durch den Abschluss von Verträgen gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2014 festgehalten (vgl. hierzu auch Tz. 255 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA), ohne die jeweils Art. 5 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Regelung des konkreten deutschen DBA auf das Kriterium des Einnehmens der führenden Rolle beim Vertragsschluss (wie in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA, s. o.) auszudehnen.

119 Eine Abschlussvollmacht liegt vor, wenn der Vertreter das Unternehmen rechtlich oder wirtschaftlich binden kann; eine mittelbare Stellvertretung ist möglich. Ist eine Person befugt, alle Einzelheiten eines Vertrags verbindlich für das Unternehmen auszuhandeln, ist davon auszugehen, dass diese Person befugt ist, das Unternehmen wirtschaftlich zu binden.

ENTWURF

4.7.4 Abhängiger Vertreter – Verhältnis zu Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA

120 Die abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA tritt hinter die Regelungen zur abkommensrechtlichen Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA zurück. Wird die Tätigkeit des Vertreters jedoch unabhängig von und außerhalb der zugleich vorliegenden festen Geschäftseinrichtung des Unternehmens ausgeübt, liegen zwei abkommensrechtliche Betriebsstätten des Unternehmens vor (eine abkommensrechtliche Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA sowie eine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA).

4.7.5. Unabhängiger Vertreter

121 Art. 5 Abs. 6 OECD-MA stellt eine Ausnahme von Art. 5 Abs. 5 OECD-MA für unabhängige Vertreter dar. Zur Beurteilung, ob ein unabhängiger Vertreter nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA vorliegt, sind die Gesamtumstände des Einzelfalls zu würdigen. Wichtige Kriterien sind dabei die Verpflichtungen des Vertreters gegenüber dem Unternehmen und insbesondere, ob der Vertreter das Unternehmerrisiko trägt (vgl. Tz. 104 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA). Dabei kommt es auf das Vorliegen dieser Kriterien, nicht deren Erkennbarkeit nach außen an.

122 Auch ein Makler, Kommissionär oder sonstiger unabhängiger Vertreter kann – neben seiner eigenen Tätigkeit – für ein anderes Unternehmen nach Art. 5 Abs. 5 und Abs. 6 OECD-MA eine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte begründen, wenn er neben seiner eigenen Tätigkeit zudem außerhalb seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit für ein anderes Unternehmen handelt. Dabei handelt eine solche Person außerhalb des Rahmens ihrer gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, wenn ihre (weitere) Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung außerhalb des Berufsbildes und des Geschäftszweiges einer solchen Person liegt (>BFH vom 14.09.1994, I R 116/93 – BStBl II 1995 S. 238).

123 Die mit dem OECD-MA 2017 in Art 5 Abs. 6 OECD-MA eingeführte zusätzliche Regelung, nach der eine Person nicht als unabhängig gilt, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere Unternehmen tätig ist und mit diesem oder diesen Unternehmen eng verbunden ist, findet sich in der Regel nicht in deutschen DBA wieder (vgl. Tz. 257 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA). Dennoch sind diese Kriterien auch bei der Prüfung der Unabhängigkeit der Vertreter in Betreff solcher deutscher DBA zu berücksichtigen.

ENTWURF

124 Die Ausführungen zur Abschlussvollmacht gelten entsprechend (**→ I. 4.7.3.**).

4.7.6 Art. 5 Abs. 7 OECD-MA

125 Im Fall von Tochtergesellschaften ist zusätzlich Art. 5 Abs. 7 OECD-MA zu beachten. Nach dieser Vorschrift bedingt allein die Tatsache, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine andere Gesellschaft beherrscht oder von einer anderen Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort eine Geschäftstätigkeit ausübt, keine Begründung einer abkommensrechtlichen (Vertreter-) Betriebsstätte.

II. Einzelfälle

126 Nachfolgend werden verschiedene Einzelfälle behandelt. Dabei werden allein zu beachtende Besonderheiten dargestellt. Das Vorliegen einer Betriebsstätte bedarf stets der Prüfung sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 12 Satz 1 bzw. Satz 2 AO bzw. des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs. Auch wenn einzelne Tatbestandsmerkmale nachfolgend nicht erwähnt werden, ist deren Vorliegen im jeweiligen Einzelfall positiv festzustellen.

127 Soweit in Einzelfällen auf das Ausland Bezug genommen wird, ist davon auszugehen, dass der dabei angesprochene „andere Vertragsstaat“ ein Staat ist, mit dem Deutschland ein DBA unterhält, das mit dem OECD-MA übereinstimmt. Im Rahmen der Prüfung eines konkreten Einzelfalls ist stets auf das in diesem Fall einschlägige DBA abzustellen.

1. Tätigwerden in fremden Räumen bzw. in Räumen Dritter

128 Unter einem Tätigwerden in fremden Räumen ist das Tätigwerden des Steuerpflichtigen für einen Auftraggeber in dem Auftraggeber zuzurechnenden Räumen zu verstehen.

129 Unter einem Tätigwerden in Räumen Dritter ist das Tätigwerden des Steuerpflichtigen für einen Auftraggeber in Räumen, die einem Dritten zuzurechnen sind und die dem Steuerpflichtigen für seine Tätigkeit gegenüber dem Auftraggeber überlassen werden, zu verstehen.

130 Die fremden Räume bzw. Räume eines Dritten dienen dem Unternehmen des Steuerpflichtigen selbst als Geschäftseinrichtung, wenn der Steuerpflichtige in diesen Räumen seine eigene unternehmerische Tätigkeit ausübt. Die Räume dienen dem Unternehmen des Steuerpflichtigen

ENTWURF

hingegen nicht im Fall eines bloßen Tätigwerdens in den Räumlichkeiten des Vertragspartners (>BFH vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922, Rn. 15).

131 Der Steuerpflichtige übt eigene Verfügungsmacht über die fremden Räume bzw. Räume eines Dritten aus, wenn aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen anzunehmen ist, dass dem Steuerpflichtigen die Räumlichkeiten für die Dauer seiner eigenen unternehmerischen Tätigkeit in diesen Räumlichkeiten zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung stehen (>BFH vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922, Rn. 15).

132 **Beispiel 1: Reinigungsunternehmen**

Das im Ausland ansässige Reinigungsunternehmen R hat einen mehrjährigen Dienstleistungsvertrag mit der inländischen X GmbH abgeschlossen. R hat die Räumlichkeiten der X GmbH an jedem Werktag zu vorher festgelegten Zeiten zu reinigen. Zu diesem Zweck hat das Personal uneingeschränkten Zutritt zu den Räumlichkeiten der X GmbH.

Rechtliche Würdigung

Die Räumlichkeiten stellen eine Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.1.1.**) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche (**→ I. 3.1.1.2.**) dar. Das Kriterium der gewissen Dauer (**→ I. 3.1.1.3.**) ist erfüllt, da die Tätigkeit auf mehrere Jahre angelegt ist.

Für die Annahme eines unmittelbaren Dienens der Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.2.**) ist es erforderlich, dass in den Räumlichkeiten eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (AEAO zu § 12, Nr. 5). Das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genügt für sich genommen nicht (>BFH vom 04.06.2008, I R 30/07 – BStBl II S. 922, Rn. 15). Hiervon ist jedoch vorliegend auszugehen, da das Reinigungspersonal lediglich in den Räumen der X GmbH tätig wird. Die Räumlichkeiten sind damit selbst das Objekt, an dem die Arbeiten durchgeführt werden, und nicht die feste Geschäftseinrichtung, durch die die eigene unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

Im Übrigen liegt mangels Rechtsposition („selbständiger Nutzungsanspruch“) auch keine hinreichende Verfügungsmacht des R an den Räumlichkeiten der X GmbH vor (**→ I. 3.1.3.**).

ENTWURF

R begründet daher im Ergebnis keine Betriebsstätte nach § 12 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in den Räumen der X GmbH.

In der Folge besteht aus deutscher Sicht im vorliegenden Fall weder im Inbound- noch im Outbound-Fall eine abkommensrechtliche Betriebsstätte des R (vgl. hierzu auch das „painter example“ (**→ I. 4.1.1.**)).

133 **Beispiel 2: IT-Berater**

Die inländische Y GmbH beauftragt das ausländische EDV-Unternehmen E mit der Implementierung eines neuen, individuell an die Anforderungen der Y GmbH anzupassenden Warenwirtschaftssystems. Über einen Zeitraum von zwölf Monaten arbeiten zwei IT-Berater von E hierzu fast täglich in den Räumen der Y GmbH. Die IT-Berater können zur Arbeit an der Implementierung des Warenwirtschaftssystems jederzeit zumindest einen (ggf. wechselnden) Schreibtisch (*„Desk-Sharing“*) in den Räumen der Y GmbH nutzen.

Rechtliche Würdigung

Die Räumlichkeiten stellen eine Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.1.1.**) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche (**→ I. 3.1.1.2.**) dar. Das Kriterium der gewissen Dauer (**→ I. 3.1.1.3.**) ist bei einer zwölfmonatigen Tätigkeit erfüllt.

Für die Annahme eines unmittelbaren Dienens der Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.2.**) ist es erforderlich, dass in den Räumlichkeiten eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (AEAO zu § 12, Nr. 5). Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt. E übt durch die IT-Berater eine eigene unternehmerische Tätigkeit in den Räumen der Y GmbH aus. Im Unterschied zu Beispiel 1 dienen die Räume dem E nicht nur als Objekt, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird, sondern als feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit des E unmittelbar ausgeübt wird. E übt durch die IT-Berater seine Kerntätigkeit der Implementierung des Warenwirtschaftssystems unmittelbar in den und durch die Räume der Y GmbH aus.

E hat auch Verfügungsmacht (**→ I. 3.1.3.**) über die Räume der Y GmbH, da aufgrund der Vereinbarung zwischen der Y GmbH und E anzunehmen ist, dass E bzw. den beiden IT-Beratern

ENTWURF

für die Dauer der Tätigkeit die Räume der Y GmbH zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung stehen.

E begründet in den Räumen der Y GmbH eine Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

134 **Beispiel 3: Zahnarzt**

Der im Inland tätige Zahnarzt A fährt seit mehreren Jahren monatlich für jeweils mehrere Tage in einen anderen Vertragsstaat, um dort in der Praxis seines Berufskollegen B chirurgische Eingriffe vorzunehmen. Dies dient dem B dazu, ein breiteres Leistungsspektrum anbieten zu können. B tritt damit auch offen nach außen auf und wirbt mit den Leistungen des A. A wiederum hat die Möglichkeit, mehr Praxiserfahrung zu sammeln und bekommt Zugang zum Patientenkreis des B. A darf während seiner Aufenthalte die Räumlichkeiten des B sowie dessen Praxisausstattung einschließlich des Personals nutzen. Hierfür beteiligt sich A finanziell an den Kosten. Auch bestimmt allein A, wie er die Räumlichkeiten des B nutzt und wie viele und welche chirurgischen Eingriffe er vornimmt. Seine Spezialwerkzeuge bringt A aus Deutschland mit.

Rechtliche Würdigung

Es ist zu beachten, dass die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO nicht isoliert, sondern stets in ihrer Wechselwirkung zueinander im Rahmen einer umfassenden Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten sind (>BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 – BStBl II 2026 S. XXX und vom 18.12.2024, I R 39/21 – BStBl II 2026 S. XXX (**→ I. 3.1.1.4.** und **3.1.3.2.**)). Auf Basis einer solchen Gesamtwürdigung des Einzelfalls ergibt sich vorliegend:

Die Räume im anderen Vertragsstaat stellen eine Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.1.1.**) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche (**→ I. 3.1.1.2.**) dar. Das Kriterium der gewissen Dauer ist ebenfalls erfüllt, da die Tätigkeit mit einer gewissen Regelmäßigkeit über mehrere Jahre sowie an mehreren Tagen pro Monat erfolgt (**→ I. 3.1.1.3.**).

Für die Annahme eines unmittelbaren Dienens der Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.2.**) ist es erforderlich, dass in den Räumlichkeiten eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (AEAO

ENTWURF

zu § 12, Nr. 5). A übt mit den chirurgischen Eingriffen eine eigene unternehmerische Tätigkeit in den Räumen des B aus. A übt seine Tätigkeit in den Räumen des B auch mit einer festen örtlichen Bindung zu diesen aus, denn während seiner Aufenthalte darf er die Räume und das Personal des B zur Erbringung seiner eigenen Leistungen gerade in diesen Räumen nutzen. Hierfür beteiligt sich A mit eigenen Mitteln finanziell an den entstehenden Kosten. Auch wirbt B nach außen hin offen für die Leistungen des A, die in den Räumlichkeiten vor Ort durch A erbracht werden.

A übt auch eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Räume des B aus, da die Nutzung der Räume durch A unabdingbare Voraussetzung für seine Tätigkeit ist und es sich in Folge der Vereinbarung zwischen A und B zur Nutzung der Räume und des Personals des B durch den A sowie der beiderseitigen Interessen nicht nur um eine rein geduldete Mitbenutzung handelt (**→ I. 3.1.3.**). Ein Indiz für eine gesicherte Rechtsposition des A ist insoweit zudem, dass sich A an den entstehenden Kosten finanziell beteiligt.

A begründet durch seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Auch die Voraussetzungen des § 12 Satz 1 AO wären erfüllt. Unbeachtlich ist dabei, ob A oder B gegenüber den Patienten abrechnet.

2. Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften

135 Eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen kann unter bestimmten Voraussetzungen auch durch die Beauftragung einer Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft in deren Räumlichkeiten begründet werden. Bei fehlender Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über die Räumlichkeiten der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft gilt dies nur, wenn die fehlende Verfügungsmacht durch eine eigene unternehmerische Tätigkeit des Steuerpflichtigen in den Räumlichkeiten der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft ersetzt wird. Ausschlaggebend dafür ist, dass der Steuerpflichtige (Auftraggeber) aufgrund des zur Verfügung stehenden „sachlichen und personellen Organismus“ in der Lage ist, seiner unternehmerischen Tätigkeit in den Räumen der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft (Auftragnehmerin) „operativ“ nachzugehen. Dies kann bspw. bei Identität der Leitungsorgane oder der fortlaufenden nachhaltigen Überwachung in den Räumlichkeiten der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft (Auftragnehmerin) gegeben sein. Eine Überwachung ausschließlich

ENTWURF

mittels schriftlicher und/oder telefonischer Kommunikation reicht hierfür nicht aus (>BFH vom 24.08.2011, I R 46/10 – BStBl II 2014 S. 764 und vom 23.03.2022, III R 35/20 – BStBl II S. 844; vgl. auch AEAO zu § 12, Nr. 3).

136 Allein die Übertragung von – auch umfassenden – Aufgaben ohne gleichzeitig eigene unternehmerische Tätigkeiten des Steuerpflichtigen (Auftraggeber) in den fremden Räumlichkeiten führt nicht zur Begründung einer Betriebsstätte des Steuerpflichtigen (Auftraggeber) in den Räumlichkeiten des Auftragnehmers. Voraussetzung hierfür ist vielmehr, dass der Hauptunternehmer (Auftraggeber) an dem betreffenden Ort eigene unternehmerische Handlungen mit einer gewissen Nachhaltigkeit vornimmt (>BFH vom 23.03.2022, III R 35/20 – BStBl II S. 844). Siehe zudem **→ I. 3.2.1.**

3. Marktstände

137 Ein Marktstand kann eine feste Geschäftseinrichtung darstellen, wenn ein ausreichend dauerhafter Bezug zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche vorhanden ist. Dieser ist i.d.R. bei Marktveranstaltungen gegeben, die sich ständig in mehr oder weniger großen zeitlichen Abständen an meist auch gleicher Stelle wiederholen (>BFH vom 09.10.1974, I R 128/73 – BStBl II 1975 S. 203). Nicht ausreichend ist eine nur vierwöchige, wenn auch jährlich wiederkehrende Nutzung einer Verkaufsfläche auf einem Weihnachtsmarkt (>BFH vom 17.09.2003, I R 12/02 – BStBl II 2004 S. 396). Jedenfalls stellt eine mehrmals wiederkehrende Nutzung innerhalb eines Zeitraums von mehr als sechs Monaten ein starkes Indiz für eine ausreichende Dauerhaftigkeit dar.

138 Bei einer Tätigkeit, die auf ständig wechselnden Wochenmärkten ausgeübt wird, befindet sich der Ort der Geschäftsleitung häufig nicht auf einem der Wochenmärkte. Vielmehr liegt die – im Einzelfall zu verifizierende – Annahme nahe, dass sich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Wohnsitz des Gewerbetreibenden befindet (>BFH vom 28.07.1993, I R 15/93 – BStBl II 1994 S. 148). Vgl. zu einer ggf. daneben bestehenden Geschäftsleitungsbetriebsstätte zudem AEAO zu § 12, Nr. 7 (**→ I. 3.2.1.**).

4. Kinderzimmer

139 Auch ein „Kinderzimmer“ im elterlichen Haushalt kann eine Betriebsstätte darstellen, wenn der Steuerpflichtige hierüber nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt und das „Kinderzimmer“ seinem Unternehmen dient (vgl. auch AEAO zu § 12, Nr. 1; vgl. zur Nutzung eines

ENTWURF

„Kinderzimmers“ für gewerbliche Online-Pokerspiele >BFH vom 22.02.2023, X R 8/21 – BStBl II S. 811).

5. Homeoffice

5.1. Allgemeines

140 Die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice begründet in der Regel weder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers i. S. von § 12 Satz 1 AO noch i. S. von Art. 5 Abs. 1 und 4 OECD-MA. Denn der Arbeitgeber verfügt typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers (>BFH vom 23.05.2002, III R 8/00 – BStBl II S. 512). Dafür reicht es insbesondere nicht aus, dass dem Unternehmer vertraglich das Recht eingeräumt ist, die Räume zum Zwecke der Prüfung von Geschäftsvorfällen, Büchern und Belegen zu betreten, selbst wenn er von diesem Recht in weitem Umfang tatsächlich Gebrauch macht (>BFH vom 09.03.1962, I B 156/58 – BStBl III S. 227, Rn. 8 und vom 26.07.2017, III R 4/16 – BFH/NV 2018 S. 233, Rn. 12).

141 Dies gilt grundsätzlich auch bei Übernahme der Kosten für das Homeoffice und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber (>BFH vom 21.02.1963, I B 98/61 – HFR S. 260). Auch der Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen diesem als Vermieter und dem Arbeitgeber als Mieter begründet regelmäßig keine ausreichende Verfügungsmacht des Arbeitgebers. Ferner besteht auch dann in der Regel keine ausreichende Verfügungsmacht des Arbeitgebers, wenn dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird (vgl. AEAO zu § 12, Nr. 4). Anderes kann aber dann gelten, wenn der Arbeitgeber im Einzelfall tatsächlich befugt ist, die Räumlichkeiten anderweitig zu nutzen, etwa durch ein Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die angemieteten Räume (>BFH vom 23.05.2002, III R 8/00 – BStBl II S. 512, Rn. 17 und vom 10.11.1998, I B 80/97 – BFH/NV 1999 S. 665, Rn. 11) oder durch ein generelles Recht zum Betreten der Räume außerhalb von Prüfungen zur Arbeitssicherheit.

142 Hiervon unbenommen ist selbst in Fällen, in denen eine abkommensrechtliche Betriebsstätte gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zu bejahen wäre, stets zu prüfen, ob die in diesem Fall betroffene feste Geschäftseinrichtung gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nicht als Betriebsstätte gilt, da die in dieser Geschäftseinrichtung ausgeübten (Gesamt-)Tätigkeiten allein solche vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten darstellen (**→ I. 4.5.**).

ENTWURF

5.2. Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice

143 Durch die Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice kann jedoch eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet werden. So hat jedes gewerbliche Unternehmen zumindest eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte. Nicht erforderlich ist dafür eine feste Einrichtung, über die das Unternehmen Verfügungsmacht besitzt. Für die Begründung einer Stätte der Geschäftsleitung i. S. des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO ist der Ort maßgebend, an dem geschäftsleitende Handlungen i. S. des Tagesgeschäfts eines Unternehmens tatsächlich vorgenommen werden. Der Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO kann sich daher auch in den Privaträumen des Geschäftsleiters befinden (>BFH vom 23.01.1991, I R 22/90 – BStBl II S. 554). Auch abkommensrechtlich kann eine Betriebsstätte vorliegen, wenn geschäftsleitende Handlungen i. S. des Tagesgeschäfts aus dem Homeoffice heraus getroffen werden. Die Tätigkeiten, die die Geschäftsleitung betreffen, werden dabei regelmäßig nicht als Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten zu qualifizieren sein, sodass Art. 5 Abs. 4 OECD-MA keine Anwendung findet.

5.3. Vertreterbetriebsstätte

144 Für die Frage, ob eine Person im Homeoffice eine abkommensrechtliche (Vertreter-) Betriebsstätte begründet, ist uneingeschränkt auf die o. g. Voraussetzungen nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA abzustellen (**→ I. 4.7.**). Werden diese für ein Unternehmen durch eine Person in deren häuslichem Homeoffice im anderen Vertragsstaat erfüllt, wird dieses Unternehmen so behandelt, als habe es im anderen Vertragsstaat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine abkommensrechtliche Betriebsstätte. Auch insoweit sind jedoch die Betriebsstättenausnahmen gemäß Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu beachten.

5.4. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff im Bereich des Homeoffice

145 Für das Verständnis des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten sind die Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA maßgeblich und zu beachten. Die Nutzung eines häuslichen Homeoffice durch einen Arbeitnehmer zu weniger als 50 Prozent seiner gesamten Arbeitszeit für den betreffenden Arbeitgeber führt demnach grundsätzlich nicht zur Begründung einer diesem Arbeitgeber zuzurechnenden abkommensrechtlichen Betriebsstätte. Sofern ein häusliches Homeoffice die Voraussetzungen des

ENTWURF

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllt, sind insoweit trotzdem die weiteren Ausnahmen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu beachten.

146 Für Deutschland bedeutet dies für etwaige an Betriebsstätten des Arbeitgebers anknüpfende Besteuerungsrechte in Bezug zu Tätigkeiten von Arbeitnehmern in deren häuslichem Homeoffice:

- Im Inbound-Fall besteht ein deutsches (beschränktes) Besteuerungsrecht nur dann, wenn nach den oben dargestellten Voraussetzungen (**→ II. 5.1–5.3**) eine Homeoffice-Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht vorliegt (v. a. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i. V. m. § 12 AO).
- Im Outbound-Fall können die nach dem Welteinkommensprinzip bestehenden deutschen Besteuerungsrechte dann beschränkt sein, wenn im anderen Vertragsstaat aufgrund dortiger Homeoffice-Tätigkeit eines Arbeitnehmers eine dessen Arbeitgeber zuzurechnende abkommensrechtliche Betriebsstätte begründet wird (vgl. v. a. Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 und Satz 2 OECD-MA i. V. m. Art. 5 OECD-MA).

6. Influencer

147 Influencer (englisch „to influence“ = beeinflussen, einwirken, prägen) sind Personen, die nachhaltig Audio-, visuelle oder audiovisuelle Inhalte zu verschiedensten Themengebieten veröffentlichen und damit soziale Interaktionen initiieren. Typischerweise werden diese Inhalte über das Internet, v. a. über soziale Netzwerke, oder über Video- und Streamingplattformen veröffentlicht.

148 Erzielt ein Influencer Gewinneinkünfte, so verfügt er zumindest über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr. 1 AO (**→ I. 3.2.1.**). Im Übrigen gelten obige Ausführungen zum innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO sowie zum abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-MA uneingeschränkt.

149 Unterhält ein Influencer bspw. Räumlichkeiten, in denen er Audio-, visuelle oder audiovisuelle Inhalte konzipiert, erstellt, bearbeitet oder ins Internet hochlädt, handelt es sich bei diesen Räumlichkeiten typischerweise um feste Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmen des Influencers dienen bzw. in denen er seine Geschäftstätigkeit ausübt und damit um Betriebsstätten i. S. des § 12 Satz 1 AO bzw. im grenzüberschreitenden Kontext Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

150 Orte, die der Influencer nur vorübergehend und nicht regelmäßig – bspw. als Kulisse – nutzt, stellen hingegen keine hinreichend zeitlich verwurzelte Geschäftseinrichtung des Steuerpflichtigen dar (**→ I. 3.1.2.2.2.**).

ENTWURF

7. Schiffe

151 Ein fahrendes Schiff, ob Seeschiff oder Binnenschiff, begründet mangels dauernder Verbindung mit der Erdoberfläche für sich genommen keine Betriebsstätte des Schiffsunternehmers.

152 Schiffe, die dauerhaft an Land festgemacht und nicht (mehr) zum Transport von Gütern bzw. Personen bestimmt sind (z. B. Wohn-, Hotel-, Restaurant-, Museums-, Lagerschiffe), stellen eine feste Geschäftseinrichtung nach § 12 Satz 1 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA dar, die bei Vorliegen der weiteren, in § 12 Satz 1 AO bzw. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA genannten Tatbestandsmerkmale eine (abkommensrechtliche) Betriebsstätte begründen, wobei die Festigkeit über die Anmietung des konkreten Hafenliegeplatzes gegeben ist (>BFH vom 18.03.2009, III R 2/06 – BFH/NV S. 1457). Bei Schiffen, die dauerhaft an Land festgemacht und nicht (mehr) zum Transport von Gütern bzw. Personen bestimmt sind, greift – mangels Vorliegens des Betreibens von Schiffen im internationalen Verkehrs nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. e OECD-MA – nicht Art. 8 OECD-MA, sondern Art. 5, 7 OECD-MA.

153 Auch im Fall des Fehlens einer Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO bzw. einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA verfügt das Schifffahrtsunternehmen zumindest über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr. 1 AO bzw. Art. 5 Abs. 2 Nr. 1 OECD-MA (**→ I. 3.2.1.**). Diese kann bei einem Einzelschifffahrtsunternehmen am Wohnort des Einzelunternehmers liegen (§ 8 AO i. V. m. § 12 Satz 2 Nr. 1 AO). Bei Schifffahrtsunternehmen in der Rechtsform einer Personen- oder Kapitalgesellschaft wird die Geschäftsleitungsbetriebsstätte regelmäßig am Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO i. V. m. § 10 AO) liegen.

154 Vgl. zu Binnen- und Küstenschifffahrtsbetrieben auch § 6 GewStDV.

155 **Beispiel 4: Hotel- und Restaurantschiff**

Das im Ausland ansässige Unternehmen A erwirbt ein Flusskreuzfahrtschiff, um es in der deutschen Hafenstadt B als Hotel- und Restaurantschiff zu betreiben. Hierzu schließt A mit B einen Pachtvertrag über einen Liegeplatz für fünf Jahre ab. Das Schiff wird am Liegeplatz festgemacht und mit Wasser-, Abwasser-, sowie Stromleitungen der B verbunden. Es werden Einrichtungen verbaut, die ein jederzeitiges Betreten und Verlassen des Schiffes gewährleisten.

ENTWURF

Rechtliche Würdigung

Das als Hotel- und Restaurantschiff genutzte Flusskreuzfahrtschiff ist durch mechanische Verbindungen dauerhaft mit dem Festland verbunden, womit es zur festen Geschäftseinrichtung wird (örtliche Verwurzelung). A hat sowohl die Verfügungsmacht über das Schiff sowie durch den Abschluss des Pachtvertrages auch über den Liegeplatz im Hafen der B inne. Das Schiff dient unmittelbar dem Unternehmenszweck des A „Betrieb eines Hotel- und Restaurantschiffs". A unterhält am Liegeplatz durch das Schiff eine Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

156 **Einzelfälle**

Als Betriebsstätten kommen nach o. g. Grundsätzen unter der Voraussetzung, dass der Unternehmer eine Verfügungsmacht (→ **I. 3.1.3.**), bspw. durch einen Vertrag über den Liegeplatz, einen Versorgungsvertrag oder eine (Teil-Genehmigung nach dem Bundesimmissionsschutzgesetz etc.) von gewisser Dauer (→ **I. 3.1.1.3.**) über die jeweilige Geschäftseinrichtung oder Anlage (§ 12 Satz 1 AO) ausübt, insbesondere in Betracht:

- schwimmende Energieerzeugungs-Anlagen ohne permanent feste Verbindung zur Erdoberfläche inklusive der Offshore-Anbindungsleitungen zu den Netzverknüpfungspunkten (land- oder seeseitig) an die Konverter- bzw. Umspannplattformen oder Umspannanlagen (z. B. Photovoltaik- oder Windenergieanlagen, Anlagen zur Wasserstoffgewinnung, -verdichtung, -verteilung),
- Am Gewässergrund verankerte Energieerzeugungsanlagen (z. B. Strömungs-, Unterwasser- oder Gezeitenturbinen, Wellenkraftwerke),
- Schiffe und Pontons, die zum stationären Betrieb dauerhaft festliegen, unabhängig von der Art der Festmacher (Dalben, Kaimauer, Schwimmstegen, Pfähle, Anker, Poller) (z. B. Kraftwerksschiffe, die bauartbedingt zur Energieerzeugung konzipiert sind, unabhängig von deren in- oder ausländischer Registrierung im Schifffahrtsregister oder dem eingesetzten Energieträger, Speicher- und Verdampfungs-Schiffe, Hotel- und Wohnschiffe, Restaurantschiffe, Theater- und Museumsschiffe deren dauerhafter Betrieb an einem ortsfesten Liegeplatz eine regelmäßige Nutzung im Linien- oder

ENTWURF

Gelegenheitsverkehr ausschließt, als Warenlager oder zur Be- bzw. Verarbeitung genutzte Schiffe).

8. Personalgestellung oder reine Überlassung einer Betriebsvorrichtung

157 Die bloße Überlassung von Grundstücken und der darauf befindlichen Maschinen und Betriebsvorrichtungen an einen anderen Unternehmer begründet keine Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens. Für die Annahme einer Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens müssen die Einrichtung und Anlagen dessen eigenem Gewerbebetrieb unmittelbar dienen (vgl. AEAO zu § 12, Nr. 5). Das überlassende Unternehmen muss mit bzw. durch die Überlassung der Geschäftseinrichtungen und/oder Anlagen eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben (>BFH vom 11.02.1999, III B 91/98 – BFH/NV S. 1122, Rn. 5).

158 **Beispiel 5: Überlassung einer festen Geschäftseinrichtung inklusive Personal**

Die im Ausland ansässige Tochtergesellschaft TG des Logistikkonzerns MG erwirbt ein im Inland belegenes Containerterminal von einem fremden Dritten (Betriebsübergang, § 613a BGB) und verpachtet dieses anschließend an MG. Im Pachtvertrag verpflichtet sich TG, mit eigenem Personal den Containerumschlag nach dem jeweiligen Bedarf der MG zu gewährleisten. TG trägt die Verantwortung und das Risiko für die über das Containerterminal abgewickelten Waren.

Rechtliche Würdigung

Das Containerterminal stellt eine Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.1.1.**) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche (**→ I. 3.1.1.2.**) dar. Das Kriterium der gewissen Dauer (**→ I. 3.1.1.3.**) ist erfüllt.

Für die Annahme eines unmittelbaren Dienens der Geschäftseinrichtung (**→ I. 3.1.2.**) ist es erforderlich, dass im Containerterminal eine eigene unternehmerische Tätigkeit der TG mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (AEAO zu § 12, Nr. 5). TG übt vorliegend im Containerterminal auch nach der Verpachtung an MG weiter eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung aus, da TG den Containerumschlag mit eigenem Personal nach dem jeweiligen Bedarf der MG gewährleistet.

ENTWURF

Die feste Geschäftseinrichtung (Containerterminal) ist der TG als Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO sowie als abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zuzurechnen.

159 **Abwandlung:**

Die Arbeitnehmer der TG werden in zivilrechtliche Arbeitsverhältnisse mit der MG überführt. TG verpachtet das Terminal an MG für fünf Jahre, ohne weitere Verpflichtungen einzugehen. MG organisiert den Containerumschlag selbst und wickelt diesen mit dem überführten Personal ab.

Rechtliche Würdigung

Für die Annahme eines unmittelbaren Dienens der Geschäftseinrichtung (→ **I. 3.1.2.**) ist es erforderlich, dass im Containerterminal eine eigene unternehmerische Tätigkeit der TG mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse Verwurzelung des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (AEAO zu § 12, Nr. 5). TG übt überhaupt keine eigene unternehmerische Tätigkeit im Containerterminal (mehr) aus, sodass es bereits an einer festen Geschäftseinrichtung, durch die die eigene unternehmerische Tätigkeit der TG ausgeübt wird, mangelt.

Im Übrigen liegt mangels (fortbestehender) Rechtsposition („selbständiger Nutzungsanspruch“) auch keine hinreichende Verfügungsmacht der TG am Containerterminal (mehr) vor (→ **I. 3.1.3.**).

TG wird nicht selbst im Inland tätig und unterhält am Ort des Containerterminals keine Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO und keine abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.

Die feste Geschäftseinrichtung (Containerterminal) ist der MG als Betriebsstätte gemäß § 12 Satz 1 AO sowie als abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA zuzurechnen.

160 **Beispiel 6: Betrieb und Verpachtung eines 3D-Druckers in angemieteten Räumen**

Das ausländische Unternehmen A bietet als Dienstleistung weltweit die Verpachtung von 3D-Druckern zur Fertigung von industriellen Materialien aus Polycarbonat an. A hat zu diesem

ENTWURF

Zweck ein Gebäude im Inland mitsamt industriellen 3D-Druckern angemietet. Andere Unternehmen können Produktionskapazitäten des A „erwerben“. Der inländische Schuhhersteller O erwirbt die gesamten Produktionskapazitäten des A zur Herstellung von Schuhsohlen nach einem neuartigen Cloudfoam-Druckverfahren von A. O teilt A die gewünschten Spezifikationen der Schuhsohlen mit. A setzt sein eigenes Personal ein, um die Schuhsohlen im 3D-Druckverfahren zu modellieren und auszudrucken.

Rechtliche Würdigung

Das Gebäude stellt eine Geschäftseinrichtung (→ **I. 3.1.1.1.**) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche (→ **I. 3.1.1.2.**) dar. Das Kriterium der gewissen Dauer (→ **I. 3.1.1.3.**) ist erfüllt.

A begründet eine Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA im Inland, da das angemietete Gebäude samt 3D-Druckern unmittelbar dem Unternehmen des A dient und A im Gebäude seine eigene unternehmerische Tätigkeit mit eigenem Personal durchführt (AEAO zu § 12, Nr. 3, >BFH vom 04.07.2012, II R 38/10 – BStBl II 2012 S. 782 und vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX). O hingegen begründet keine eigene Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO oder Art. 5 Abs. 1 OECD-MA in ebendiesem Gebäude, weil er keine Verfügungsmacht über das Gebäude hat.

161 **Abwandlung:**

O betreibt bereits eigene 3D-Drucker zum Druck von Schuhsohlen im Cloudfoam-Druckverfahren. Allerdings finden die Produkte von O reißenden Absatz, weswegen es zu Produktionsengpässen kommt. O überredet A dazu, dessen Gebäude mit den 3D-Druckern dauerhaft als Untermieter anmieten zu dürfen. O stellt dort fortan auf Basis eigener Modelle mit eigenem Personal Schuhsohlen im Cloudfoam-Druckverfahren her.

Rechtliche Würdigung

O begründet im angemieteten Gebäude eine eigene Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, da dieses fortan unmittelbar dem Gewerbebetrieb des O dient, der im Gebäude seine eigene Geschäftstätigkeit mit eigenem Personal durchführt (AEAO zu § 12, Nr. 3, >BFH vom 04.07.2012, II R 38/10 – BStBl II 2012 S. 782 und vom 07.06.2023, I R 47/20 – BStBl II 2026 S. XXX). A hingegen begründet keine eigene Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und Art. 5

ENTWURF

Abs. 1 OECD-MA in ebendiesem Gebäude, weil die reine Vermietung eines Gebäudes keiner eigenen Unternehmenstätigkeit unmittelbar dient (**→ I. 3.1.2.1.**).

162 **Beispiel 7: Überlassung von Fördertechnik und Mitarbeitern**

Das im Inland ansässige Unternehmen F ist in der Herstellung und Montage von fördertechnischen Anlagen sowie damit zusammenhängenden Dienstleistungen im Bergbau weltweit tätig. F schließt mit einem Kunden einen längerfristigen Vertrag über die Vermietung von teilweise fest mit dem Grund und Boden in Vertragsstaat A verbundenen fördertechnischen Anlagen ab.

Nach Abschluss der fünfmonatigen Montage und Inbetriebnahme der Fördertechnik übernehmen die bei F angestellten Mitarbeiter, die in A tätig sind, den laufenden Anlagenbetrieb.

Rechtliche Würdigung

Die Fördertechnik stellt eine Anlage (**→ I. 3.1.1.1.**) mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche (**→ I. 3.1.1.2.**) dar. Das Kriterium der gewissen Dauer (**→ I. 3.1.1.3.**) ist erfüllt.

F begründet in A eine Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Trotz Überlassungsvertrag behält F durch die mit eigenem qualifiziertem Personal ausgeübte eigene unternehmerische Tätigkeit die Verfügungsmacht über die fördertechnischen Anlagen als feste Geschäftseinrichtungen.

163 **Abwandlung:**

Wie Fall 7, F schuldet dem Kunden jedoch allein den Aufbau der Anlage sowie die Einweisung und Überwachung der örtlichen eigenen Mitarbeiter des Kunden.

Rechtliche Würdigung

F hat keine Verfügungsmacht über die fest mit dem Grund und Boden in A verbundenen fördertechnischen Anlagen. F unterhält in A keine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Im Übrigen wäre auch § 12 Satz 1 AO nicht erfüllt. F erbringt nach Montage und Abnahme der Förderanlagen lediglich eine Dienstleistung (Einweisung und Überwachung). Da die Montage

ENTWURF

der fördertechnischen Anlagen nur fünf Monate in Anspruch nimmt, begründet F auch keine Bau- oder Montagebetriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr. 8 AO oder Art. 5 Abs. 3 OECD-MA in A.

III. Anwendungsregelungen

164 Das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 BStBl I 1999 S. 1076, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2016 BStBl I 2017 S. 182, wird insoweit dieses zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht Ausführungen trifft, aufgehoben. Im Übrigen gilt das o. g. BMF-Schreiben fort, soweit dies die VWG BsGa bestimmen. Dies gilt insbesondere für die Fälle in denen weder § 1 Abs. 5 AStG noch die Regelungen der BsGaV anzuwenden sind sowie für Zwecke des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG.

165 Die vorstehenden Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden, sofern gesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen.

Dieses Schreiben wird im Bundesteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Wählen Sie ein Element zur Schlusszeichnung aus.

ENTWURF