DEUTSCHE INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMER
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Anton-Wilhelm-Amo-Straße 20/21
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

13. März 2026

Frau
MDin Anette Wagner
Leiterin der Steuerabteilung
Bundesministerium der Finanzen
10117 Berlin

per E-Mail: IVB2@bmf.bund.de

Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht

Sehr geehrte Frau Wagner,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, zu dem Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht Stellung nehmen zu können.

Das Ziel des Entwurfes, die aktuellen Entwicklungen im Zusammenhang mit der gesetzeskonformen Auslegung des Betriebsstättenbegriffes bzw. der Tatbestandsvoraussetzungen der Betriebsstättenbegründung zu systematisieren und für Verwaltung und Unternehmenspraxis

in Nachschlageform handhabbar zu machen, wird von den betroffenen Unternehmen sehr positiv wahrgenommen. Dabei ist es zielführend, die mittlerweile umfangreiche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte in einem BMF-Schreiben aufzugreifen und die dort vorgegebenen Auslegungshinweise umzusetzen. Sinnvoll ist in diesem Zusammenhang die Einordnung der Betriebsstätte als Typusbegriff und die Qualifizierung im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände, wobei die einzelnen Tatbestandsmerkmale jedoch in einem Mindestmaß erfüllt sein müssen. Zudem sollten die aktuellen Entwicklungen auf OECD-Ebene aufgegriffen und im Lichte der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in die Verwaltungspraxis umgesetzt werden. Eine wesentliche Herausforderung für die unternehmerische Praxis stellen die Abweichungen zwischen dem nationalen und dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff dar. Asymmetrische Betriebsstättenfeststellungen im internationalen Kontext stellen insbesondere in Verbindung mit unklaren Begriffsbestimmungen und fehlenden Beispielen ein zentrales Problem für unsere Unternehmen dar und tragen die Gefahr von Doppelbesteuerungen in sich. Für den Fall divergierender Qualifikationen durch die deutschen bzw. die ausländischen Finanzbehörden sollten praxisnahe Lösungen gefunden werden. Die fortschreitende Globalisierung und neue Arbeits- und Organisationsformen haben jedoch leider nur punktuell in diesem Entwurf Niederschlag gefunden.

Den Entwurf des BMF-Schreibens kommentieren wir im Detail im beigefügten besonderen Teil der Stellungnahme.

Wir bitten Sie, die Hinweise und Einschätzungen der von uns vertretenen Unternehmen aufzugreifen und bei den weiteren Arbeiten zu berücksichtigen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

DIHK BDI ZDH BDA BdB GDV HDE BGA

Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND HANDELSKAMMER
Dr. Rainer Kambeck



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.
Dr. Monika Wünnemann



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mareike Drexler-Röckendorf



BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Arne Franke



BUNDESVERBAND DEUTSCHER BANKEN E. V.
Heiko Schreiber Yokab Thomsen



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Dr. Volker Landwehr Jochen Bohne



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.
Ralph Brügelmann



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL, AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Michael Alber



I.3. Innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff

Vorab: Bedarf an weiteren Beispielen

Die Beispiele in „Abschnitt II Einzelfälle" illustrieren die Anwendung der in „Abschnitt I Allgemeines" abstrakten Kriterien bereits gut. In dem Abschnitt zum innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff nach § 12 Satz 1 AO (Abschnitt I 3.1. ff.) wären jedoch zusätzliche, dort ausdrücklich verortete Beispiele hilfreich, um die abstrakten Begriffe wie „Festigkeit", „Verwurzelung" und „Verfügungsmacht" für die Praxis noch leichter zugänglich zu machen.

Petitum:

Wir regen an, im Abschnitt I 3.1.1. – I 3.1.3. exemplarisch auf bereits ausgeführte Fallgruppen zu verweisen (z. B. marktübliche Co-Working-Modelle/Desk-Sharing, wiederkehrende Nutzung fremder Räume) sowie weitere Fallgruppen aufzunehmen, um die unmittelbare Übertragbarkeit auf typische Geschäftsvorfälle zu stärken. Ein Beispiel bzw. eine Konkretisierung insbesondere zu „wiederkehrender Nutzung" und „ausreichender Dauerhaftigkeit" (zusätzlich zum Beispiel „Marktstände") wäre zu begrüßen.

I.3.1. § 12 Satz 1 AO

Zu Tz. 8 Gesamtwürdigung des Einzelfalls

Tz. 8 des Entwurfs legt eine Abkehr von der bisherigen, isolierten Prüfung der einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 12 Satz 1 AO zugunsten einer „Gesamtwürdigung des Einzelfalls" fest. Unter Berufung auf die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH vom 18.12.2024, I R 47/21 und I R 39/21) wird die Auffassung vertreten, dass die Merkmale der örtlichen Festigkeit, der zeitlichen Dauer und der Verfügungsmacht in einer wechselseitigen Abhängigkeit zueinanderstehen. Unklar ist dabei, ob alle Einzelmerkmale wenigstens in einem Mindestmaß erfüllt sein müssen. Die praktische Konsequenz dieser Auslegung ist eine signifikante Aufweichung der Tatbestandsvoraussetzungen. Eine besonders ausgeprägte zeitliche Verwurzelung könnte hiernach Defizite in der örtlichen Festigkeit oder der Verfügungsmacht gänzlich kompensieren. Diese Relativierung führt zu einem erheblichen Verlust an Rechtssicherheit. Die steuerliche Einstufung komplexer Sachverhalte wird damit vermehrt an subjektive Beurteilungsspielräume der Finanzverwaltung gebunden.

Petitum:

Es sollte ausdrücklich klargestellt werden, dass eine „Gesamtwürdigung“ des § 12 Satz 1 AO nicht dazu führen darf, dass auch nur eine einzelne tatbestandliche Anforderung an eine Betriebsstätte in ihrer materiell-rechtlichen Substanz unterschritten wird. Insbesondere darf eine besonders ausgeprägte zeitliche Präsenz des Steuerpflichtigen das vollständige Fehlen einer rechtlich gesicherten Verfügungsmacht nicht im Wege einer Gesamtabwägung gänzlich kompensieren. Die tatbestandliche Mindestschwelle der einzelnen Merkmale muss gewahrt bleiben.

I.3.1.1.1. Geschäftseinrichtung oder Anlage

Zu Tz. 10 Geschäftseinrichtung

In Tz. 10 des Entwurfs wird der Begriff der Geschäftseinrichtung definiert. Problematisch erscheint die explizite Nennung eines „Laptops“ als Beispiel (unter Verweis auf BFH vom 17.09.2003, I R 12/02). Zwar kann ein Laptop als körperlicher Gegenstand unter den weiten Begriff der Geschäftseinrichtung subsumiert werden, jedoch erfordert eine Betriebsstätte kumulativ eine feste Beziehung zur Erdoberfläche („örtliche Festigkeit“, vgl. Tz. 11). Dies stellt auch der BFH in der vorstehend genannten Entscheidung heraus (vgl. unter II.3.b.cc):

„Die Definitionsmerkmale der Geschäftseinrichtung und der Anlagen reichen deshalb allein nicht aus, um dem Begriff der Betriebsstätte Kontur zu verleihen und die Zahl der örtlichen Anknüpfungspunkte in sachgerechter Weise zu begrenzen (s. oben II.3.b aa). Erst das einschränkende Definitionsmerkmal "fest" führt auch in den Fällen des § 12 Satz 2 Nr. 6 AO 1977 zu einer praktikablen Begrenzung der Zahl der Betriebsstätten.“

Die isolierte Nennung eines mobilen Endgeräts als Geschäftseinrichtung ist mithin missverständlich.

Petitum:

Es wird empfohlen, das Beispiel des „Laptops“ zu streichen oder zwingend um einen ausdrücklichen Verweis auf die notwendige örtliche Festigkeit (Tz. 11, Kapitel 3.1.1.2) zu ergänzen.

I.3.1.1.3. Gewisse Dauer (zeitliche Festigkeit)

Zu Tz. 12 zeitliche Festigkeit

Der Entwurf bejaht eine hinreichende Dauer („zeitliche Festigkeit“) ab einer Dauer von 6 Monaten. Dabei wird eine hinreichende Dauer nicht nur bei einem tatsächlichen Verbleib von mehr als 6 Monaten bejaht (1. Spiegelstrich), sondern bereits dann unterstellt, wenn die Einrichtung dazu bestimmt war, diesen Zeitraum zu erreichen, ungeachtet einer tatsächlich kürzeren Verweildauer (2. Spiegelstrich). Im erstgenannten Fall kommt es somit auf die tatsächlichen Gegebenheiten an. Im umgekehrten Fall (geplant: > 6 Monate; tatsächlich: < 6 Monate) soll es jedoch auf die geplanten und nicht die tatsächlichen Gegebenheiten ankommen.

Diese asymmetrische Behandlung belastet Steuerpflichtige einseitig: Während ungeplante Projektverlängerungen ex post zu einer rückwirkenden Betriebsstättenbegründung ab dem Zeitpunkt der Aufstellung führen, sollen bereits ex ante bestehende Planabsichten entsprechende steuerliche Rechtsfolgen auslösen.

Für Unternehmen resultiert hieraus ein administrativer Mehraufwand sowie eine gesteigerte Rechtsunsicherheit. Die Regelung erfordert bei einem tatsächlichen Verbleib von unter 6 Monaten den Nachweis des Fehlens einer ursprünglichen sechsmonatigen Verbleibensabsicht, was de facto einer Beweislastumkehr zulasten des Steuerpflichtigen gleichkommt. Das Abstellen auf eine bestehende Absicht führt zu einer Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs auf Sachverhalte, denen es objektiv an einer hinreichenden zeitlichen Festigkeit mangelt.

Petitum:

Wir regen eine einheitliche Beurteilung anhand der tatsächlichen zeitlichen Gegebenheiten an. Der zweite Spiegelstrich in Tz. 12 (Abstellen auf die bloße Absicht bei tatsächlicher Unterschreitung der Frist) sollte ersatzlos gestrichen werden.

I.3.1.2 Dem Unternehmen unmittelbar dienen

I.3.1.2.1. Ausübung bzw. Förderung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit

Zu Tz. 16 personallose Betriebsstätten

Insbesondere personallose Betriebsstätten werden im Entwurf (Tz. 16) nur sehr knapp erwähnt: „*Ein Einsatz von Personal am Standort 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)*“.

Petitum:

Ein separater Abschnitt für personallose Betriebsstätten (z. B. Wind- und Solaranlagen, Pipelines, Server oder Automaten) wäre hilfreich.

I.3.1.2.2. Verwurzelung der unternehmerischen Tätigkeit

Zu Tz. 23 Räumliche und zeitliche Verwurzelung

Der Entwurf unterscheidet deutlich zwischen:

- örtlicher Festigkeit der Geschäftseinrichtung bzw. Anlage (Tz. 11) und
- räumlicher Verwurzelung der unternehmerischen Tätigkeit (Tz. 20)

So führt Tz. 20 aus:

„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.“

Der Entwurf unterscheidet zudem klar zwischen:

- zeitlicher Festigkeit der Geschäftseinrichtung bzw. Anlage (Tz. 12) und
- zeitlicher Verwurzelung der unternehmerischen Tätigkeit (Tz. 23)

So führt Tz. 23 *aus:*

> *„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).“*

Die Verwurzelung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit am Ort ihrer Ausübung beinhaltet somit zwei Dimensionen, eine räumliche Verwurzelung sowie eine zeitliche Verwurzelung („*gewisse Dauer*“). Der Entwurf führt aus, dass die räumliche Verwurzelung bei Einstellung oder längerfristiger Unterbrechung der unternehmerischen Tätigkeit durchtrennt werden kann. Für

die Praxis ist von großer Bedeutung, was eine längerfristige Unterbrechung im Zusammenhang mit der festen Geschäftseinrichtung darstellt. Als Orientierung könnte beispielsweise auf die in der Rechtsprechung entwickelte Zweiwochenfrist für „*nicht nur kurzfristige Unterbrechungen*“ (BFH-Urteile vom 22.09. 1977 IV R 51/72, BFHE 123, 356, BStBl II 1978, 140, und in BFHE 134, 562, BStBl II 1982, 241) zurückgegriffen werden, wenngleich es in dem konkreten Urteil um die Fristhemmung bei Bau- und Montageprojekten geht.

Beispiel: Abgeändertes Beispiel 2 aus dem Entwurf (Tz. 133): IT-Berater (150 Tage, mehrere längerfristige Unterbrechungen)

Die inländische Y GmbH beauftragt das ausländische EDV-Unternehmen E mit der Implementierung eines neuen, individuell an die Anforderungen der Y GmbH anzupassenden Warenwirtschaftssystems. Das Projekt ist auf zwölf Monate angelegt. Für die Durchführung der Implementierung entsendet E zwei IT-Berater zur Y GmbH. Insgesamt sind die IT-Berater in diesen zwölf Monaten an 150 Arbeitstagen physisch in den Räumen der Y GmbH tätig. Es besteht eine Vereinbarung, dass den IT-Beratern während des gesamten Projektzeitraums jederzeit ein (ggf. wechselnder) Schreibtisch in den Büroräumen der Y GmbH zur Verfügung steht („Desk-Sharing“).

Die Anwesenheit verteilt sich wie folgt:

- *Monate 1–3: Die IT-Berater arbeiten regelmäßig vor Ort (insgesamt 60 Tage verteilt über drei Monate).*
- *Monat 4–5: Die Arbeiten werden vollständig eingestellt, weil die Y GmbH interne Vorbereitungen (Stammdatenbereinigung, Prozessentscheidungen) treffen muss. In diesen beiden Monaten finden keinerlei Tätigkeiten der IT-Berater in den Räumen der Y GmbH statt; es wird auch nicht von einem anderen Ort aus an der Implementierung gearbeitet (bzw. auch wenn an einem anderen Ort - z. B. am Ort des Dienstleisters im Ausland - daran gearbeitet wird, sollte dies unschädlich sein).*
- *Monate 6–8: Wiederaufnahme der Implementierungstätigkeit vor Ort; die IT-Berater sind insgesamt 60 Tage in den Räumen der Y GmbH tätig.*
- *Monat 9: Erneute vollständige Unterbrechung für vier Wochen (z .B. wegen eines internen IT-Freeze bei der Y GmbH). In dieser Zeit werden keine Projektarbeiten ausgeführt.*
- *Monate 10–12: Abschließende Test- und Go-Live-Phase mit weiteren 30 Anwesenheitstagen der IT-Berater in den Räumen der Y GmbH.*

> *In Summe sind die IT-Berater somit an 150 Tagen innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums in den Räumen der Y GmbH tätig. Zwischen den Präsenzphasen bestehen Unterbrechungen der Tätigkeit von zwei Monaten (Monate 4–5) sowie von einem Monat (Monat 9).*

In dem oben aufgeführten Beispiel ist zwar eine zeitliche Verwurzelung einschlägig (eine Dauer von mehr als 6 Monaten), doch gibt es mehrere längerfristige Unterbrechungen und die tatsächliche physische Präsenz der Mitarbeiter beläuft sich aggregiert betrachtet auf 150 Tage, d. h. insgesamt weniger als 183 Tage physische Anwesenheit von Mitarbeitern in den Räumlichkeiten. Es wäre sehr hilfreich, die Auffassung des BMF in diesem oder vergleichbaren Fällen zu erfahren. Zudem wäre es aus unserer Sicht sinnvoll, den Sachverhalt um weitere Details bzw. alternative Konstellationen zu ergänzen, um die Abgrenzung klarer herauszuarbeiten. Insbesondere geht der IT-Beraterfall nach unserer Einschätzung über das zugrunde liegende Taxi-Urteil (BFH-Urteil vom 18.12.2024, I R 47/21) hinaus:

- Desk-Sharing
  - Im Taxi-Urteil bestanden klare Hinweise darauf, dass stets ein Schreibtisch zur Verfügung stand, da insgesamt drei Schreibtische vorhanden waren und diese von drei Genossenschaftsmitgliedern genutzt wurden, die den Büroraum in Anspruch nahmen.
  - In der Praxis wird ein Unternehmen regelmäßig keine zusätzlichen Kapazitäten speziell für Dienstleister vorhalten, sondern seine Kapazitätsplanung am durchschnittlichen Personalschlüssel des eigenen – in der Regel anwesenden – Personals ausrichten. Dass dadurch möglicherweise freie Arbeitsplätze im Unternehmen vorhanden sind, die gelegentlich auch von Besuchern oder Dienstleistern genutzt werden können, kann unseres Erachtens nicht als konkludent eingeräumtes Nutzungsrecht ausgelegt werden – insbesondere dann nicht, wenn bei Abwesenheit des Dienstleisters auch keine in dessen Eigentum befindliche Gegenstände dort verwahrt werden.
- Personenbeschränkte Nutzungsstrukturen (z. B. Standcontainer, Spinde mit Namensschild, Schlüssel), die im zugrundeliegenden Taxi-Urteil eine wesentliche Rolle spielten, werden in den Beispielen außer Acht gelassen. Diese sollten ausdrücklich als relevantes Abgrenzungskriterium aufgenommen werden.
- Vergleich mit Reinigungsdienstleistungen: Ähnlich wie Reinigungsmitarbeiter Zugang zu den Räumen benötigen, benötigt auch der IT-Berater Zugang zu

den IT-Systemen, um seine Tätigkeit ausüben zu können. Dass diese Tätigkeit typischerweise im Sitzen an einem Arbeitsplatz und nicht im Stehen erfolgt, erscheint als Abgrenzungskriterium nicht überzeugend.

- Art der Tätigkeit: Im IT-Beraterfall wird die Erbringung einer Dienstleistung faktisch gleichbehandelt mit eigenen betrieblichen Handlungen im Taxi-Urteil (dort: administrative Tätigkeiten für das eigene Unternehmen). Hier wäre eine differenziertere Betrachtung wünschenswert, insbesondere da der Auftraggeber im Regelfall nicht damit einverstanden sein wird, dass bereitgestellte Arbeitsplätze regelmäßig für andere Zwecke als solche genutzt werden, die unmittelbar mit der konkreten Dienstleistungserbringung zusammenhängen.
- Der Fall des IT-Beraters legt nahe, dass die Anforderungen an das Kriterium der Verfügungsmacht/Verwurzelung so stark gesenkt werden, dass damit faktisch die Dienstleistungsbetriebsstätte eingeführt wird. Während jedoch die Dienstleistungsbetriebsstätte im Abkommensrecht i. d. R. eine Mindestanwesenheit von 183 Kalendertagen innerhalb eines 12 Monatszeitraums erfordert, kann basierend auf den genannten Beispielen (IT-Berater, Marktstände) nicht auf eine solche Grenze geschlossen werden. Der vorliegende BMF-Entwurf deutet vielmehr darauf hin, dass bereits eine Anwesenheit von weniger als 183 Kalendertagen betriebsstättenbegründend sein kann, sofern sie sich über einen Zeitraum von mehr als 6 Monaten erstreckt. Dies würde gegenüber der im Abkommensrecht vorgesehenen Dienstleistungsbetriebsstätte sogar eine Verschärfung darstellen.

Wie durch das BMF in Tz. 79 dargelegt, unterscheiden sich der innerstaatliche Begriff und der abkommensrechtliche Begriff der festen Geschäftseinrichtung. So führt Tz. 79 aus:

„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.“

Den Ausführungen lässt sich jedoch leider nicht entnehmen, inwieweit genau sich der innerstaatliche und der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff vor allem im Hinblick auf das Kriterium der räumlichen Verwurzelung voneinander unterscheiden.

Petitum:

Für das oben angeführte Beispiel wäre eine differenzierte Abgrenzung zwischen den innerstaatlichen und den abkommensrechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen, insbesondere mit Blick auf die räumliche Verwurzelung unter Berücksichtigung nicht nur kurzfristiger Unterbrechungen, zu begrüßen. Zudem wäre es sinnvoll, den Sachverhalt um weitere Details bzw. alternative Konstellationen zu ergänzen, um die Abgrenzung klarer herauszuarbeiten.

I.3.1.3.1. Selbständiger Nutzungsanspruch

Zu Tz. 34 Desk-Sharing

In Tz. 34 des Entwurfs wird die Annahme einer Verfügungsmacht bei Desk-Sharing-Modellen an das Kriterium einer „verlässlichen Aussicht“ geknüpft, regelmäßig einen Arbeitsplatz nutzen zu können. Diese Aussicht wird insbesondere dann unterstellt, wenn die Anzahl der bereitgestellten Arbeitsplätze auf Basis einer typischen wöchentlichen Auslastung kalkuliert wird und entsprechend viele Arbeitsplätze den potenziellen Nutzern dauerhaft zur Verfügung stehen. Als Indikatoren hierfür führt der Entwurf vertragliche Abreden sowie Prognosen der durchschnittlichen Büroauslastung an. Der Entwurf stellt nicht allein auf eine statistische Wahrscheinlichkeit ab, sondern verknüpft diese mit einer unternehmerischen Gesamtplanung („dauerhafte Zurverfügungstellung“). Der Nachweis anhand von Auslastungsquoten führt zu einer administrativen Belastung, denn die Unternehmen wären gezwungen, kontinuierliche Belegungsstatistiken über fremde Co-Working-Spaces oder gesellschaftsübergreifend genutzte Bürokapazitäten (sog. Konzern-Hubs) zu führen. Zudem führt dies zu datenschutzrechtlichen Konflikten bei der Überwachung der Mitarbeiterpräsenz.

Petitum:

Wir regen an, von der Betrachtung von Auslastungsquoten abzusehen. Verfügungsmacht sollte nur dann angenommen werden, wenn dem Unternehmen ein rechtlich gesichertes und exklusives Nutzungsrecht an konkret identifizierbaren Flächen oder Arbeitsplatzkontingenten eingeräumt wird.

I.3.2 § 12 Satz 2 AO

I.3.2.1. Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO)

Zu Tz. 41 und Tz. 44 Begriff und Abgrenzung Tagesgeschäft / außergewöhnliches Geschäft

Der Entwurf stellt klar, dass jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte innehat („*no floating income*“). Nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO gilt die Stätte der Geschäftsleitung als Betriebsstätte; auch bei „*reisenden*“ Unternehmern ist mangels anderer fester Geschäftseinrichtung typischerweise die private Wohnung Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung; maßgeblich ist der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden.

Der Entwurf unterscheidet – im Einklang mit der Rechtsprechung – zwischen:

- Tagesgeschäften (laufende Geschäftsführung, gewöhnliche Verwaltung) und
- außergewöhnlichen Geschäften (Grundlagenentscheidungen, besondere Maßnahmen).

Die Abgrenzung wird im Entwurf im Wesentlichen abstrakt beschrieben, ohne konkrete Beispielsfälle zu benennen. Für die Praxis wäre eine Ergänzung um kurze, typische Konstellationen hilfreich, welche Entscheidungen zum Tagesgeschäft gehören, und welche außergewöhnlichen Geschäfte darstellen.

Zudem verbleiben trotz der beispielhaften Aufzählung von Tagesgeschäften und organisatorischen Maßnahmen in der Unternehmenspraxis erhebliche Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich der qualitativen Gewichtung einzelner Prozessschritte innerhalb dieser Geschäftsvorfälle oder Maßnahmen. Um eine rechtssichere Feststellung des Mittelpunkts der geschäftlichen Oberleitung zu ermöglichen, ist eine präzisere Differenzierung zwischen der eigentlichen unternehmerischen Kernentscheidung und nachgelagerten technischen oder formalen Vollzugshandlungen erforderlich.

Petitum:

Wir schlagen vor, dass der Entwurf um Fallbeispiele erweitert wird, die aufzeigen, wie verschiedene Phasen eines Geschäftsprozesses (Planung, Entscheidung, Vollzug, Dokumentation) im Verhältnis zueinander zu gewichten sind.

Wünschenswert ist zudem eine Klarstellung dergestalt, dass die Geschäftsführung von mindestens einem Geschäftsführer vor Ort ausgeübt werden muss. Für weitere Ausführungen verweisen wir auf Beispiel 3 unter I.4.1.1.

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

Zu Tz. 48 Bedeutung für Unternehmen

Für das Baugewerbe ist der Betriebsstättenbegriff nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO von existenzieller Bedeutung, weil nahezu jede betriebliche Tätigkeit typischerweise ortsgebunden, projektbezogen und zeitlich begrenzt ausgeübt wird. Der Entwurf behandelt Bauausführungen und Montagen ausdrücklich als eigenständigen Schwerpunkt. Bereits geringfügige Verschärfungen oder Unklarheiten in der Auslegung können in der Baupraxis weitreichende Folgewirkungen entfalten: Sie führen häufig zu zusätzlichen Steuererklärungs- und Buchführungspflichten, werfen Fragen der Gewerbesteuer-Zerlegung auf, erhöhen das Risiko einer ungewollten beschränkten Steuerpflicht in Inbound- und Outbound-Konstellationen und schaffen insbesondere für kleinere Betriebe ein erhebliches Maß an Rechtsunsicherheit sowie ein entsprechend erhöhtes Haftungspotenzial.

Zu Tz. 52 Abgrenzung verantwortliche Überwachung und beratende Überwachung

In Tz. 52 ist die Klarstellung wünschenswert, dass die Überwachungstätigkeit nur dann zur Betriebsstätte führt, wenn sie nicht separat beauftragt und abgerechnet wird. Weiter ist aus der Praxis zu unterscheiden zwischen verantwortlicher Überwachung und beratender Überwachung:

*„**Beratende Überwachung** kann auch als isolierte Dienstleistung erbracht werden. Der Unternehmer überwacht dann keine eigene Werklieferung, sondern er wählt nur qualifizierte Mitarbeiter aus, die die Werklieferung anderer Unternehmer unter geeigneter Übermittlung von Beanstandungen überwachen. Abkommensrechtlich ist eine solche Tätigkeit keine Bauausführung oder Montage i. S. d. Abs. 3, sondern eine isolierte Dienstleistung, die unter den Voraussetzungen des Abs. 1 eine Betriebsstätte begründen kann. Dies setzt eine feste Geschäftseinrichtung i. S. d. Vorschrift voraus. Die zeitl. Anforderungen des Abs. 3 müssen für die genannte Tätigkeit jedoch nicht erfüllt sein.“ (*Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser, 171. EL September 2025, OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 117)

*„Zu einer Bauausführung oder Montage gehört regelmäßig auch die **verantwortliche Überwachung des Bauausführungs- oder Montagevorgangs**. Dies schließt die Überwachung der Tätigkeiten von Subunternehmern ein. Die verantwortliche Überwachung kann*

*sich als Teil der eigenen Bauausführung oder Montage darstellen. Sie wird dann abkommensrechtlich wie diese beurteilt, d. h., sie ist Betriebsstätten begründend, wenn die Bauausführung oder Montage einschließlich der verantwortlichen Überwachung die Fristvoraussetzungen des Abs. 3 erfüllt. Die „geistige Montage" ist damit im Grundsatz nicht anders als die eigentliche handwerkliche Arbeit zu beurteilen, wenn beide zusammen erbracht werden (vgl. Kolck Betriebsstättenbegriff, S. 88). Äußeres Kennzeichen für eine verantwortliche Überwachung ist, dass der Unternehmer für die volle Funktionsfähigkeit der Gesamtwerklieferung haftet. Er muss die Funktionsfähigkeit des zu erstellenden Werkes mit einer Vielzahl von Einzelbedingungen wie z. B. Rohstoff- und Energieverbrauch, Einhaltung von Umweltschutzgrenzen, Produktmenge und Qualität garantieren. Dies kann er nur, wenn er die notwendigen Einflussnahmemöglichkeiten und Weisungsbefugnisse hat. Ist die Überwachung der Bauausführung oder Montage Teil eines vom Unternehmer abgeschlossenen Werklieferungsvertrages, dann ist eine feste Geschäftseinrichtung i. S. d. Abs. 1 nicht erforderlich. Es kommt dann nur auf die zeitliche Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 3 an (a. A.: Storck Ausländische Betriebsstätten, S. 176)." (*Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser, 171. EL September 2025, OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 116)

Petitum:

Diese Auffassung sollte Eingang in das BMF-Schreiben finden. Zudem sollte der Widerspruch mit Tz. 84 aufgelöst werden.

Zu Tz. 53: Bestimmung des Beginns und des Endes einer Bauausführung zur Berechnung der sechsmonatigen Frist

Der Entwurf beschreibt in Tz. 53, dass eine Bauausführung ab dem Zeitpunkt besteht, an dem das Unternehmen mit den Arbeiten einschließlich vorbereitender Arbeiten am Ort beginnt (als Beispiel wird u. a. die Einrichtung eines Bauplanungsbüros genannt), und dass eine Bauausführung grundsätzlich endet, wenn die Arbeit abgeschlossen oder endgültig eingestellt wird; reines Lagern von Material/Geräten auf der Baustelle soll danach keine Bauausführung mehr darstellen.

Bei der Formulierung verbleiben noch Rechtsunsicherheiten, die dadurch reduziert werden könnten, dass der Übergang zwischen „vorbereiteten Tätigkeiten" und fristauslösender Bauausführung noch stärker anhand bauhandwerkstypischer Beispiele konkretisiert wird (z. B. Baustelleneinrichtung, Vermessung, Vorabnahmen, Baustellencontainer als reine Logistik).

Dies würde eine einheitliche Handhabung und geringere Konfliktanfälligkeit bei Betriebsprüfungen fördern.

Petitum:

Es wäre hilfreich, die Ausführungen in Tz. 53 um bauhandwerkstypische Beispiele zu ergänzen, um bestehende Rechtsunsicherheiten bei der Bestimmung des Beginns und des Endes einer Bauausführung zurückzuführen.

Zu Tz. 57, 58: Behandlungen von Unterbrechungen bei der Berechnung der sechsmonatigen Frist

Der Entwurf bestätigt die sechsmonatige Zeitgrenze und konkretisiert Beginn, Ende sowie die Fristberechnung von Bauausführungen und Montagen, einschließlich der Behandlung von Unterbrechungen. Dabei wird u. a. ausgeführt, dass kurzfristige Unterbrechungen (z. B. witterungsbedingt) den Fristlauf grundsätzlich unberührt lassen (Tz. 57), während bestimmte nicht nur kurzfristige Unterbrechungen unter weiteren Voraussetzungen zu einer Hemmung führen können (Tz. 58). Diese Regelungssystematik ist aus Sicht des Bauhandwerks zwar nachvollziehbar, in ihrer praktischen Anwendung jedoch hochkomplex und fehleranfällig, weil Bauabläufe typischerweise von saisonalen Einflüssen, Lieferketten- und Genehmigungsrisiken sowie projektimmanenten Störungen geprägt sind.

Petitum:

Um eine einheitliche Verwaltungspraxis und verlässliche Planbarkeit zu fördern wird angeregt, praxisgerechte Vereinfachungsmaßstäbe aufzunehmen. Diese sollten z. B. klarere, beispielgestützte Kriterien beinhalten, wann Unterbrechungen typischerweise unschädlich sind.

Zu Tz. 58 Fristhemmung

Der Entwurf nimmt Bezug auf das Urteil des BFH vom 21.04.1999, I R 99/97 – BStBl II 1999, S. 694, und verweist für die fristhemmende Arbeitsunterbrechung auf die in der Rechtsprechung entwickelte Zweiwochenfrist.

> *„Von den genannten betriebstechnischen Arbeitsunterbrechungen sind diejenigen zu unterscheiden, die nicht im Arbeitsablauf des Montageunternehmens oder seiner Subunternehmer, sondern in anderen Umständen begründet sind. Dazu kann namentlich der Fall gehören, dass der Besteller eine erforderliche Mitwirkung an der Abnahme des fertiggestellten Werkes verweigert. In einer solchen Konstellation wird die für die Entstehung einer*

Betriebstätte maßgebliche Frist jedenfalls dann gehemmt, wenn die Unterbrechung der Arbeiten nicht nur ganz kurzfristig ausfällt und die mit dem Montagevorgang betrauten Personen von der Montagestelle abgezogen werden. In dieser Situation besteht mithin zwar die Montagestelle als solche fort, solange nicht die Arbeiten endgültig eingestellt werden. Die Unterbrechungszeit ist hier jedoch nicht in die Fristberechnung einzubeziehen; vielmehr läuft erst bei einer Wiederaufnahme der Arbeiten die ursprüngliche Frist weiter. Bei der Abgrenzung zwischen der hiernach unschädlichen und der fristhemmenden Arbeitsunterbrechung kann in der Regel auf die in der Rechtsprechung entwickelte Zweiwochenfrist (BFH-Urteile vom 22. September 1977 IV R 51/72, BFHE 123, 356, BStBl II 1978, 140, und in BFHE 134, 562, BStBl II 1982, 241) zurückgegriffen werden."

Die Fristhemmung setzt nach der Rechtsprechung des BFH kumulativ voraus:

- Unterbrechung **aus Gründen außerhalb** des Betriebsablaufs des Unternehmers (oder seiner Subunternehmer)
- **nicht nur kurzfristig** (i.d.R. > ca. 2 Wochen)
- und die **Abziehung des Montagepersonals** vom Ort der Tätigkeit.

Petitum:

Es wäre hilfreich, wenn die Finanzverwaltung Stellung zur Zweiwochenfrist nimmt und die Abgrenzung zu „*nicht im Betriebsablauf liegenden Gründen*" durch weitere Beispiele konkretisieren würde, z. B. ob und inwiefern durch den Kunden verschuldete Unterbrechungen den Fristlauf hemmen können. Zudem sollte klargestellt werden, welche Unterbrechungen konkret den Fristlauf hemmen (abgesehen durch behördliche Anordnungen zum Infektionsschutz).

Beispielfall

Die X-GmbH mit Sitz in Deutschland montiert bei einem Kunden eine komplexe Verpackungslinie. Die Montagearbeiten beginnen am 1. März. Nach vier Monaten, also Ende Juni, sind etwa 95 Prozent der Arbeiten erledigt. Für den Probebetrieb und die Feinjustierung ist jedoch die Mitwirkung des Kunden erforderlich, insbesondere durch die Bereitstellung von Material und Bedienpersonal. Der Kunde verweigert beziehungsweise verzögert diese Mitwirkung an der Abnahme so, dass die Monteure faktisch nicht weiterarbeiten können. Die X-GmbH zieht daraufhin ihr Personal vollständig von der Baustelle ab. Erst nach fünf Wochen, Anfang August, fordert der Kunde die Wieder-aufnahme der Arbeiten. Die Monteure kehren zurück

und benötigen noch einen weiteren Monat bis zur endgültigen Fertigstellung der Anlage.

Würdigung:

Der Grund der Unterbrechung liegt damit in der fehlenden Mitwirkung beziehungsweise Abnahmeverweigerung des Bestellers und damit nicht im Betriebsablauf der X-GmbH. Die Unterbrechung dauert mit fünf Wochen länger als zwei Wochen und ist daher nicht nur kurzfristig. Zudem wurde das mit der Montage betraute Personal vollständig von der Baustelle abgezogen. Unter diesen Voraussetzungen hemmt die Unterbrechung den Lauf der Sechsmonatsfrist des § 12 AO. In die Frist einzurechnen sind 4 Monate vor der Unterbrechung und 1 Monat nach Wiederaufnahme insgesamt 5 Monate. Die 6-Monatsgrenze wird nicht überschritten; somit liegt **keine Bau-/Montagebetriebsstätte** allein aufgrund dieses Projekts vor.

Zu Tz. 59: Zurechnung von Subunternehmerzeiten im nationalen Kontext

Der Entwurf ordnet in Tz. 59 an, dass bei Vergabe von Auftragsteilen an Subunternehmer deren Tätigkeitszeiten dem Generalunternehmer im Rahmen von § 12 Satz 2 Nr. 8 AO zugerechnet werden. Die arbeitsteilige Leistungserbringung über Nachunternehmer ist im Bauhandwerk strukturell üblich (Spezialgewerke, Kapazitätsspitzen, regionale Einbindung). Eine starre Zurechnung ohne flankierende Abgrenzungshilfen erhöht das Risiko, dass Generalunternehmer bereits durch die Einsatzzeiten Dritter eine Betriebsstätte begründen, obwohl die eigene Präsenz und „Verwurzelung“ vor Ort begrenzt ist.

Petitum:

Es wird angeregt, die Ausführungen um praxistaugliche Dokumentations- und Abgrenzungshinweise zu ergänzen, wie Bauabschnitte, lose und eigenständige Subunternehmerleistungen im Rahmen der Gesamtwürdigung zu behandeln sind.

I.3.3 Ständiger Vertreter (§13 AO)

I.3.3.2 Nachhaltige Geschäftsbesorgung

Zu Tz. 65 Geschäftsbesorgung

Für den Tatbestand der Geschäftsbesorgung wären weitergehende Konkretisierungen und Erläuterungen sowie die Aufnahme von Regelbeispielen bzw. von Beispielen, welche nicht unter die Regelbeispiele nach § 13 Satz 2 AO fallen, sinnvoll.

Petitum:

Eine beispielhafte Konkretisierung von „*wirtschaftliche Tätigkeit jeder Art*“ und „*nach außen für das Unternehmen tätig“* sollte in das BMF-Schreiben aufgenommen werden:

> *Tz. 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****.“*

Zu Tz. 66 Nachhaltigkeit

In Tz. 66 definiert der Entwurf die Anforderungen an die Nachhaltigkeit einer Geschäftsbesorgung im Sinne des § 13 AO. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung (u. a. BFH vom 23.10.2018, I R 54/16) wird ein Tätigwerden mit einer gewissen Plan- und Regelmäßigkeit gefordert, welches auf einem im Voraus gefassten Willensentschluss basiert. Davon abzugrenzen sind vereinzelte, gelegentliche oder vorübergehende Entsendungen, die für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte nicht ausreichen. Obwohl der Entwurf durch die Nennung von Beispielen (wöchentliche oder mehrmals monatliche Besuche) eine Orientierungshilfe bietet, verbleibt für die Unternehmenspraxis ein erheblicher Auslegungsspielraum bei Tätigkeiten, die in ihrer Frequenz zwischen „gelegentlich“ und „regelmäßig“ liegen. Die bisherige Formulierung bietet keine hinreichende Rechtssicherheit für Mitarbeiter, die lediglich punktuell (beispielsweise im Rahmen jährlicher Strategie- oder Vertragsgespräche) im Inland tätig werden. Mangels einer hinreichend definierten erforderlichen Häufigkeit von Vertretungshandlungen für die Begründung einer Betriebsstätte besteht die Gefahr, dass bereits eine jährlich wiederkehrende Planung als „Plan- und Regelmäßigkeit“ im Sinne einer nachhaltigen Geschäftsbesorgung qualifiziert wird, was die Schwelle zur Vertreterbetriebsstätte unverhältnismäßig absenken würde.

Für den Tatbestand der Nachhaltigkeit wäre es hilfreich, wenn durch ein Fallbeispiel und eine Abwandlung im Sinne einer expliziten Negativabgrenzung dargestellt würde, d. h. was als nachhaltig bzw. (noch) nicht nachhaltig angesehen würde (siehe unten Vorschläge). Eine zeitliche Indikation (z. B. Anwesenheit im Inland in Tagen pro Jahr) wäre darüber hinaus für die Praxis wünschenswert.

Petitum:

Sinnvoll wäre eine explizite Negativabgrenzung: Ein lediglich punktuelles (z. B. einmal jährliches) Tätigwerden erfüllt auch bei jährlicher Wiederholung nicht das Merkmal der Nachhaltigkeit im Sinne des § 13 AO.

Tz. 66 sollte daher um folgende Beispiele ergänzt werden:

Ausgangsfall – Nachhaltigkeit (+)

Die A-Ltd. (Sitz: Staat X) vertreibt technische Geräte nach Deutschland. Der in Staat Y ansässige Vertreter V wird von A-Ltd. damit betraut, den deutschen Markt zu bearbeiten.

- *V reist seit **3 Jahren** nach Deutschland.*
- *Er kommt **jede Woche** für **2–3 Tage** nach Deutschland.*
- *Zweck der Reisen: **Aufträge einzuholen** und **Auslieferungen begleiten**.*
- *Dieses Muster (wöchentliche Reisen) besteht **kontinuierlich** ohne längere Unterbrechung.*

Würdigung:

- Da die Gesamtdauer mehrjährig und auf Dauer angelegt ist und
- Eine Regelmäßigkeit durch wöchentliche, gleichförmige Inlandsaufenthalte vorliegt

Ist die Geschäftsbesorgung im Inland **nachhaltig und** V als **ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO** anzusehen (vgl. Tz. 66).

Abwandlung – Keine Nachhaltigkeit (–)

Gleiche A-Ltd., gleicher Vertreter V, gleiche Art der Tätigkeit (Aufträge einholen / Auslieferungen begleiten). Unterschied nur in der Zeitkomponente:

- *V reist wegen einer Produkteinführung nur in einem Zeitraum von 9 Monaten nach Deutschland.*
- *In den ersten 4 Monaten kommt er einmal im Monat für 2–3 Tage,*
- *in den folgenden 5 Monaten nur noch insgesamt zwei Mal für jeweils 2 Tage.*
- *Danach werden keine weiteren Reisen nach Deutschland durchgeführt; der Markt wird nur noch aus dem Ausland betreut.*

Würdigung:

- Da die Gesamtdauer zeitlich begrenzt ist auf die 9 Monate laufende Kampagne und keine Fortsetzung vorgesehen ist und

- nur anfänglich gewisse Regelmäßigkeit vorliegt, welche im Anschluss deutlich ausgedünnt wurde, so dass keine über einen längeren Zeitraum andauernde, immer wiederkehrende Präsenz vorliegt,

ist die Geschäftsbesorgung im Inland bei kumulativer Betrachtung nicht als nachhaltig anzusehen mit der Folge, dass ein ständiger Vertreter i. S. d. § 13 AO nicht vorliegt.

Nach Tz. 69 Neuaufnahme von Regelungen mit Bezug auf lohnsteuerliche Aspekte

Nach Tz. 69 wäre aus unserer Sicht die Aufnahme weiterer Regelungen mit Bezug zu lohnsteuerlichen Aspekten wünschenswert. Insbesondere regen wir an, einen eigenständigen Abschnitt zum lohnsteuerlichen Anknüpfungspunkt des „inländischen Arbeitgebers“ im Sinne des § 38 EStG aufzunehmen. Dabei sollten insbesondere Fallkonstellationen berücksichtigt werden, in denen eine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug bestehen kann, obwohl abkommensrechtlich keine Betriebsstätte vorliegt. Dies kann beispielsweise bei Bauausführungen der Fall sein, die innerstaatlich aufgrund einer Dauer von mehr als 6 Monaten eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO begründen, abkommensrechtlich jedoch unterhalb der Zwölf-Monats-Grenze des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA bleiben. In solchen Fällen kann der einzelne Arbeitnehmer dennoch in Deutschland steuerpflichtig werden, etwa aufgrund der Anwendung der 183-Tage-Regel, ohne dass eine abkommensrechtliche Betriebsstätte vorliegt.

Für Arbeitgeber stellt sich zudem die Frage, wie Betriebsstätten im Sinne des steuerlichen Betriebsstättenbegriffs künftig in Entgeltabrechnungs- und HR-Systemen eindeutig identifiziert werden sollen. Während im Steuerrecht bislang eine eigenständige Betriebsstättenkennung fehlt, arbeiten die sozialversicherungsrechtlichen Meldeverfahren mit Betriebsnummern, die nach teilweise anderen Abgrenzungskriterien vergeben werden. Vor dem Hintergrund der zunehmenden Digitalisierung steuerlicher Prüfungsverfahren wäre daher eine Klarstellung hilfreich, wie der steuerliche Betriebsstättenbegriff mit bestehenden Identifikationssystemen – insbesondere den Betriebsnummern der Sozialversicherung – zusammenspielt, um eine eindeutige und praktikable Zuordnung von Daten zu einzelnen Betriebsstätten zu ermöglichen.

I.4. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff

Zu Tz. 70 DBA-Ansässigkeitsbestimmung gem. Art 4 OECD-MA

Unsere Unternehmen begrüßen die Klarstellung des Verhältnisses zwischen BMF-Schreiben, OECD-Musterkommentar und Vorschriften im jeweiligen DBA in Tz. 70. Der Entwurf erläutert

die zentrale Bedeutung der abkommensrechtlichen Betriebsstätte für die Zuweisung der Besteuerungsrechte an Unternehmensgewinnen. Er betont ferner, dass Unterschiede zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff insbesondere hinsichtlich des Negativkataloges für Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA bestehen.

Nicht näher behandelt werden im Entwurf jedoch die Tie-Breaker-Regelungen und die Rolle des Ortes der Geschäftsleitung bei der DBA-Ansässigkeitsbestimmung (Art. 4 OECD-MA).

Petitum:

Vor dem Hintergrund, dass viele der von Deutschland verhandelten DBA den „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ als Anknüpfungspunkt der Tie-Breaker-Regel in Bezug auf die Ansässigkeit (i.d.R. in Art. 4 Abs. 3) enthalten, wäre ein Hinweis sinnvoll, dass:

- der nach § 10 AO bestimmte Ort der Geschäftsleitung Ausgangspunkt für die Ansässigkeits- und Besteuerungszuordnung ist,
- diese Bestimmung aber durch die speziellen Ansässigkeitsregeln der jeweiligen DBA (z. B. Mutual-Agreement-Verfahren) überlagert und konkretisiert werden kann.

Eine solche Ergänzung würde die Schnittstelle zwischen Betriebsstätten- und Ansässigkeitsbegriff im abkommensrechtlichen Kontext transparenter machen.

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

I.4.1.1 Grundsätzliche Übereinstimmung zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff

Zu Tz. 74 feste Geschäftseinrichtung i. S. d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA

Der Entwurf stellt heraus, dass der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff im Grundsatz mit dem innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff übereinstimmt und insbesondere das Tatbestandsmerkmal der „*festen Geschäftseinrichtung*“ in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA im Lichte der Grundsätze zu § 12 AO auszulegen ist.

Gleichzeitig wird klargestellt, dass § 12 Satz 2 Nr. 1 AO den Betriebsstättenbegriff dahin erweitert, dass eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte nicht zwingend eine eigene feste Geschäftseinrichtung des Unternehmens voraussetzt; insbesondere erfasst die Norm auch Fälle,

in denen sich die Stätte der Geschäftsleitung in fremden Räumen des Geschäftsleiters befindet. Für das Abkommensrecht bleibt jedoch die Voraussetzung einer „festen Geschäftseinrichtung“ i. S. des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA maßgeblich.

Petitum:
Es wäre hilfreich, wenn der Entwurf diese Verknüpfung noch stärker herausarbeitet, etwa durch einen Hinweis, dass:

- der Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO und die Geschäftsleitungsbetriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO zwar innerstaatlich ausschlaggebend sind,
- abkommensrechtlich aber nur dort eine Betriebsstätte i. S. des Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA vorliegt, wo originär eine feste Geschäftseinrichtung im Sinne der Kriterien der Art. 5 Abs. 1 OECD-MA gegeben ist.

Im Zusammenhang mit Homeoffice-Konstellationen, bei denen Leitungsfunktionen aus dem (privaten) Homeoffice im Ausland ausgeübt werden, entsteht sonst ein Konflikt. Während in Tz. 80 ausgeführt wird, dass die in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA genannten Beispielsfälle, also auch die Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Buchst. a, ebenfalls eine feste Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA voraussetzen, wird diese Voraussetzung in Tz. 143 zur Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice nicht mehr genannt.

> **Beispielfall 3**
> Die beiden Geschäftsführer einer inländischen C-GmbH leiten das Tagesgeschäfts in gleichen Anteilen jeweils aus ihrem (privaten) Homeoffice in Spanien und Griechenland.
>
> Der Entwurf lässt offen, ob es in einem solchen Fall mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten gibt.
>
> Werden gleichwertige Geschäftsführungsaufgaben von verschiedenen Orten aus wahrgenommen, ist nach der herrschenden Meinung und Rechtsprechung für Zwecke der Bestimmung der DBA-Ansässigkeit zu prüfen, welchem Geschäftsführer das Letztentscheidungsrecht zusteht. Ist dies nicht eindeutig, kann sich der Mittelpunkt der Geschäftsleitung auch an dem Ort befinden, an dem die Geschäftsführungsaufgaben tatsächlich schwerpunktmäßig ausgeübt werden. Sind beide Geschäftsführer gleichberechtigt und üben ihre Aufgaben jeweils zur Hälfte aus,

ist eine eindeutige Zuordnung des Ortes der Geschäftsleitung schwierig. In der Literatur wird in solchen Fällen diskutiert, ob der Ort der Geschäftsleitung dort liegt, wo sich der Geschäftsführer mit Letztentscheidungsbefugnis aufhält, oder ob – bei echter Gleichwertigkeit – eine Doppelansässigkeit der Gesellschaft vorliegen kann.

Petitum:
Es wäre wünschenswert, wenn in Abschnitt 3.2.1. zunächst Abgrenzungskriterien aufgenommen werden und Tz. 80 diesbezüglich ergänzt wird, ob auf Abkommensebene mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten („place of management“ nach Art. 5 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA) begründet werden können. Bejahendenfalls wäre es weiterhin wünschenswert, wenn eine Aussage dazu ergänzt wird, ob mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten (überhaupt) mehrere Orte der Geschäftsleitung gemäß Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA induzieren können und welchen eventuellen Einfluss dies insbesondere auf die Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit hätte.

Zu Tz. 77: Asymmetrien zwischen Staaten („painter example“)

Der Entwurf hebt in Tz. 77 Deutschlands Bemerkung im OECD-Kommentar hervor und erläutert, dass nach deutscher Lesart das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten des Vertragspartners, wobei diese Räumlichkeiten selbst das Objekt der Tätigkeit sind, nicht ausreicht; zugleich wird darauf hingewiesen, dass andere Staaten hiervon abweichen können und dann aus deren Sicht eine abkommensrechtliche Betriebsstätte gegeben sein kann. Gerade im Baugewerbe ist diese Konstellation häufig, weil Tätigkeiten naturgemäß am Objekt des Auftraggebers stattfinden. Es besteht damit ein erhöhtes Risiko abweichender Qualifikationen durch den Tätigkeitsstaat.

Petitum:
Es wird angeregt, die Ausführungen in Tz. 77 zu ergänzen, wie in der Praxis mit solchen Asymmetrien umzugehen ist, insbesondere zur Vermeidung von Doppelbesteuerung und zur Einordnung von Verständigungsverfahren als konfliktlösender Mechanismus.

Nach Tz. 77 Vergleich des innerstaatlichen und des abkommensrechtlichen Begriffs

Im Entwurf werden die Unterschiede zwischen dem Begriff der Betriebsstätte im Sinne von Art. 5 Abs. 1 OECD-MA und § 12 AO unter 4.1. ff. (Tz. 74 ff.) dargelegt. Unter 4.1.2. geht das

BMF explizit auf die Unterschiede zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte hinsichtlich der Betriebsstättenausnahmen für Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten ein. Ein Vergleich des innerstaatlichen und des abkommensrechtlichen Begriffs betreffend die Definition der Vertreterbetriebsstätte ist bedauerlicherweise nicht enthalten, wäre aber zwecks Klarheit bei der Rechtsanwendung wünschenswert.

Petitum:
Wir schlagen vor, die Unterschiede zwischen dem nationalen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Vertreterbetriebsstätte explizit gegenüberzustellen (s. auch Tz. 107 ff.). Auch wenn das BMF mit seinem Entwurf diese Abweichungen nur nennen und nicht beseitigen kann, besteht hierin eines der Hauptprobleme für das Management von Betriebsstätten im internationalen Kontext durch Industrieunternehmen. Hier sollten der Gesetzgeber und auch das BMF aktiv werden und eine weitere Harmonisierung hinarbeiten.

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

Zu Tz. 83 Zeitliche Voraussetzung der zwölfmonatigen Frist

Der Entwurf macht in Tz. 83 deutlich, dass eine Bauausführung oder eine Montage unterhalb der abkommensrechtlichen Frist für sich allein keine Betriebsstätte weder nach Art. 5 Abs. 3 noch nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA darstellt. Zugleich wird ausgeführt, dass selbst eine im Zusammenhang stehende feste Geschäftseinrichtung (z. B. Baucontainer als Geschäftsstelle) nicht automatisch zu einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte führt; vielmehr bleibt eine eigenständige Prüfung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA für andere Tätigkeiten möglich. Aus Sicht des Bauhandwerks ist es wichtig, dass diese Abgrenzung in der praktischen Anwendung nicht zu einer faktischen Verschärfung führt.

Petitum:
Es wird angeregt in Tz. 83 klarzustellen, dass bei typischen Bau-/Montageprojekten unterhalb der 12-Monats-Schwelle eine Prüfung nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA nicht dazu dient, die Bau- oder die Montagetätigkeit regelmäßig in eine „feste Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte“ umzudeuten, wenn die Einrichtung lediglich projektbegleitend und funktional unselbständig ist.

Zu Tz. 84 Bau- und Montageüberwachung

Der Entwurf stellt in Tz. 84 klar, dass eine bloße Bau- oder Montageüberwachung nach deutscher Sicht keine Bau- oder Montagebetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründet,

weist aber zugleich darauf hin, dass Überwachungstätigkeiten unter den Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen können und einzelne DBA eine isolierte Überwachungstätigkeit ausdrücklich erfassen. In der Baupraxis ist eine Überwachungstätigkeit häufig mit punktuellen Montage- oder Nacharbeitsleistungen sowie Abnahmen verzahnt.

Petitum:
Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wird angeregt die Ausführungen in Tz. 84 um bauhandwerkstypische Beispiele (Bauleitung/Qualitätskontrolle, Abnahmen, gelegentliche Nacharbeiten) zu ergänzen.

Zu Tz. 86 Zusammenfassung mehrerer Bauausführungen nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA

Der Entwurf grenzt in Tz. 86 ausdrücklich ab, dass Bauausführungen und Montagen nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA im Gegensatz zu § 12 AO nicht allein zeitlich zusammenzufassen sind, sondern nur bei einem technischen und organisatorischen Zusammenhang („wirtschaftlicher Zusammenhang“). Außerdem werden Kriterien genannt, die hierfür im Einzelfall heranzuziehen sind. Diese Orientierung ist für die Praxis grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings sind die Kriterien wertend und können in bauhandwerkstypischen Projekten schnell erfüllt erscheinen (z. B. einheitlicher Auftraggeber, zentrale Kontaktperson).

Petitum:
Um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, wird angeregt in Tz. 86 ergänzende Beispiele aufzunehmen, die typische Bauhandwerksfälle (Nachträge, Gewährleistung, getrennte Gewerke) von echten Gesamtprojekten abgrenzen.

Zu Tz. 86 ff. wirtschaftliche und geografische Einheit – Grundsatz und Struktur

Tz. 86 ff. des Entwurfs definiert, was ein einheitliches Bauvorhaben ist; und zwar eine wirtschaftliche und geografische Einheit. Die geografische Einheit ist nach Tz. 89 **Voraussetzung** für ein einheitliches Bauvorhaben, nach Tz. 88 aber **(nur) Folge** eines bereits unterstellten einheitlichen Bauvorhabens.

Tz. 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.“*

Tz. 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).“*

Petitum:

Es wäre wünschenswert, dass klargestellt wird, dass es nicht ausreicht, dass nur einer der beiden Zusammenhänge erfüllt ist; und auch nicht, dass durch eine wirtschaftliche Einheit automatisch eine geografische Einheit unterstellt werden kann.

Siehe nachfolgend auch einen Ausschnitt aus dem BFH-Urteil vom 19.11.2003, I R 3/02 – BStBl II 2004, S. 932:

„Unter welchen Voraussetzungen eine Tätigkeit an unterschiedlichen Orten eine „wirtschaftliche und geografische Einheit” bildet, kann nicht anhand abstrakter Merkmale entschieden werden. Entscheidend ist vielmehr, ob es sich bei wertender Betrachtung aus der Sicht des Unternehmers um einen einzigen (ggf. fortschreitenden) Einsatz oder um eine Mehrzahl von Einsätzen handelt (Senatsurteil in BFHE 195, 335, BStBl II 2002, 846, 847). Das wiederum kann von unterschiedlichen Faktoren (z. B. Zahl der Auftraggeber; Abschluss eines einheitlichen Vertrags oder unterschiedlicher Verträge; Entfernung der Einsatzorte voneinander; gegenseitige technische Verflechtung der verschiedenen Arbeiten) abhängen*, auf Grund derer jeweils im Einzelfall über die Frage der Einheitlichkeit zu entscheiden ist. Jedoch sind für das Vorliegen einer einheitlichen Bauausführung oder Montage immer sowohl der wirtschaftliche als auch der geografische Zusammenhang zwischen den verschiedenen Arbeiten erforderlich. Es reicht nicht aus, dass nur eine dieser beiden Voraussetzungen gegeben ist.“*

Es wäre zudem hilfreich, wenn zunächst die Grundsätze zusammengefasst würden (wie z. B. im Protokoll DBA-Niederlande) und erst im Anschluss die wirtschaftliche Einheit in Tz. 87 erläutert wird.

„Betreibt ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Staat Bauausführungen oder Montagen, ist bei der Berechnung der Dauer von zwölf Monaten Folgendes zu berücksichtigen:

(1) Die Zwölf-Monats-Regel gilt für jede einzelne Bauausführung oder Montage.

(2) Mehrere getrennte Bauausführungen oder Montagen können als eine Einheit betrachtet werden, wenn sie wirtschaftlich und geografisch miteinander verbunden sind.
(3) Bauausführungen oder Montagen, die für verschiedene Auftraggeber betrieben werden, können im Allgemeinen als getrennte Bauausführungen und Montagen betrachtet werden, es sei denn, sie bilden wirtschaftlich eine Einheit.
(4) Verschiedene Bauausführungen oder Montagen, die für einen Auftraggeber betrieben werden, werden wie eine Einheit behandelt, wenn sie auf der Grundlage eines einheitlichen Vertrags betrieben werden und eine geografische Verbindung besteht.
(5) Werden Bauausführungen oder Montagen für einen Auftraggeber auf der Grundlage mehrerer Verträge betrieben, werden diese Arbeiten zusammengerechnet, wenn eine wirtschaftliche und geografische Verbindung besteht und die Aufträge gleichzeitig oder nacheinander ohne erkennbare Unterbrechung der Arbeit ausgeführt werden."

Zu Tz. 87 ff. Weitere Konkretisierung der Kriterien

Es wäre zudem wünschenswert, wenn die Kriterien in Tz. 87 für die Annahme eines Gesamtprojekts noch weiter detailliert würden. In diesem Zusammenhang verweist das BMF in Tz. 91 auch auf die Erweiterung von Bau- oder Montagebetriebsstätten bei Folge- sowie Anschlussverträgen (Rn. 342, 343 der VWG BsGA), wenn ein örtlicher und sachlicher Zusammenhang mit einer vorher bereits bestehenden Bau- und Montagebetriebsstätte vorliegt; doch wird auf den zeitlichen Aspekt nicht eingegangen. Eine Konkretisierung hinsichtlich des zeitlichen Aspekts (Auswirkung einer zeitlichen Unterbrechung, trotz örtlichen und sachlichen Zusammenhangs), wäre daher empfehlenswert.

Nachfolgend möchten wir als Anregung gerne folgende weitere Ergänzungen bzw. Vorschläge anbringen:

- **wirtschaftliche Einheit**
  Für die Beurteilung, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen mehreren Bauausführungen oder Montagen besteht, sind insbesondere folgende Kriterien maßgeblich:
- Gleichartigkeit der Leistungen, insbesondere, ob es sich bei den verschiedenen Bauausführungen oder Montagen um inhaltlich ähnliche bauliche Tätigkeiten handelt (z. B. wiederholte Installationen desselben Systems oder sukzessive Erweiterungen desselben Projekttyps).

- Einheitlicher Auftraggeber, insbesondere, ob sämtliche betrachteten Bauausführungen oder Montagen für denselben Auftraggeber durchgeführt werden. Auch bei unterschiedlichen Auftraggebern kann eine wirtschaftliche Einheit vorliegen, wenn die Leistungen aus Sicht des Unternehmers Bestandteil eines einheitlichen Projektkonzepts sind (z. B. Generalunternehmer/Subunternehmer-Kette mit durchlaufender Projektverantwortung).
- Organisatorische Verknüpfung, insbesondere, ob die Koordination sämtlicher betrachteter Bauausführungen oder Montagen durch eine gemeinsame Projektleitung oder eine zentrale Kontaktperson erfolgt und ob ein einheitlicher Ressourceneinsatz (Personal, Geräte, Baustelleneinrichtung) vorliegt.
- Technische bzw. funktionale Verflechtung, ob die einzelnen Bauausführungen oder Montagen technisch aufeinander aufbauen oder miteinander verknüpft sind (z. B. verschiedene Bauabschnitte einer Anlage, die erst im Zusammenspiel ihre Funktion erfüllen) und daher aus betriebswirtschaftlicher Sicht als Teile eines zusammenhängenden Projekts erscheinen.

▪ **geografische Einheit**

Gleichermaßen könnte die geografische Einheit wie folgt konkretisiert werden: Für die Beurteilung, ob mehrere Bauausführungen oder Montagen eine geografische Einheit bilden, sind insbesondere folgende Kriterien maßgeblich:

- Räumliche Nähe der Einsatzorte, ob die Baustellen in derselben Stadt, Region oder auf demselben Betriebsgelände liegen oder in einer Weise gelegen sind, dass sie typischerweise von derselben Baustellenorganisation aus bedient werden können. Eine größere Entfernung zwischen den Einsatzorten spricht gegen, schließt eine geografische Einheit aber nicht zwingend aus. Der pauschale Grundsatz in Tz. 88, dass Teile eines einheitlichen Bauvorhabens auch als geografische Einheit zu betrachten sind, kann aus dem genannten Urteil (BFH vom 19.11.2003, I R 3/02) jedoch so nicht geschlossen werden, denn auch in diesem wird weiterhin Bezug auf die Voraussetzung der geografischen Einheit genommen. Hier sollte klargestellt werden, dass die geografische Entfernung weiterhin eine wichtige Rolle spielt, ob tatsächlich organisatorisch ein einheitliches Arbeiten möglich ist. Die gewählte Formulierung legt nahe, dass der geografischen Entfernung keine Bedeutung mehr zukommt. Dies halten wir für missverständlich und so auch nicht vom BFH gewollt.
- Gemeinsame Baustelleninfrastruktur, ob eine gemeinsame Infrastruktur genutzt wird, z. B. dieselben Lagerflächen, Baucontainer, Zufahrten, Versorgungsanschlüsse oder sonstige baustellenspezifische Einrichtungen.

- Funktionaler räumlicher Zusammenhang, ob die Bauausführungen oder Montagen in räumlicher Hinsicht funktional miteinander verknüpft sind (z. B. unterschiedliche Gebäude oder Anlagenteile auf demselben Werksgelände, die einem einheitlichen Nutzungszweck dienen).
- Möglichkeit eines einheitlichen organisatorischen Arbeitens vor Ort, ob die eingesetzten Arbeitskräfte und Geräte ohne wesentlichen organisatorischen oder logistischen Mehraufwand zwischen den einzelnen Einsatzorten ausgetauscht bzw. umgesetzt werden können und ob die Arbeiten aus einer einheitlichen örtlichen Projektorganisation heraus gesteuert werden.

Beispielfall – wirtschaftliche und geografische Einheit

Die deutsche M-GmbH erhält von der italienischen A-SpA den Auftrag, das Produktionswerk der A-SpA in Norditalien umfassend zu modernisieren. Auf dem Werksgelände befinden sich drei Produktionshallen (Halle 1–3), die jeweils eigene Produktionslinien beherbergen. Die M-GmbH schließt mit der A-SpA nacheinander drei separate Verträge:

- *Vertrag 1: Austausch und Neuinstallation der Produktionslinie in Halle 1 (Zeitraum: 1. Januar 01 bis 31. Mai 01).*
- *Vertrag 2: Erweiterung und Anpassung der Produktionslinie in Halle 2 (Zeitraum: 1. Juni 01 bis 30. September 01).*
- *Vertrag 3: Komplette Neuinstallation einer Verpackungslinie in Halle 3 inkl. Integration in die Linien aus Halle 1 und 2 (Zeitraum: 1. Oktober 01 bis 31. Januar 02).*

Die Projekte laufen insgesamt ein Jahr (1. Januar 01 bis 31. Januar 02), ohne längere Unterbrechungen. Im Einzelnen:

- *Gleichartigkeit der Leistungen:*
  In allen drei Verträgen geht es um Planung, Lieferung, Montage und Inbetriebnahme von automatisierten Produktions- bzw. Verpackungslinien mit vergleichbarer technischer Ausstattung.
- *Einheitlicher Auftraggeber / Projektkonzept:*
  Auftraggeber ist in allen Fällen die A-SpA. Aus Sicht der M-GmbH handelt es sich um ein einheitliches Modernisierungsprojekt „Werk A-SpA Norditalien“, dessen Gesamtfunktion – eine integrierte Produktionskette – erst mit Fertigstellung aller drei Linien erreicht ist.

- *Organisatorische Verknüpfung:*
  Die gesamte Abwicklung erfolgt über eine zentrale Projektleitung der M-GmbH. Dasselbe Kernteam von Ingenieuren und Monteuren ist während des gesamten Jahres vor Ort tätig; Materialdisposition, Einsatzplanung und Kommunikation mit dem Kunden erfolgen durch ein einheitliches Projektbüro auf dem Werksgelände.
- *Technische / funktionale Verflechtung:*
  Die in Halle 3 zu installierende Verpackungslinie ist technisch mit den Produktionslinien in Halle 1 und 2 verknüpft (gemeinsame Steuerung, Materialfluss, IT-Anbindung). Die einzelnen Abschnitte sind darauf angelegt, im Zusammenspiel eine einheitliche Produktionskette zu bilden.
- *Geografische Nähe / Infrastruktur:*
  Sämtliche Arbeiten finden auf demselben abgeschlossenen Werksgelände der A-SpA statt. Die M-GmbH nutzt für alle drei Verträge dieselben Baustellencontainer, Lagerflächen, Zufahrten und Versorgungsanschlüsse. Die Wege zwischen den Hallen sind kurz; Personal und Geräte werden je nach Baufortschritt flexibel zwischen Halle 1, 2 und 3 umgesetzt.
- *Einheitliche örtliche Organisation:*
  Die M-GmbH steuert alle Baustellentätigkeiten aus einem gemeinsamen Baustellenbüro auf dem Werksgelände. Die Einsatzplanung berücksichtigt alle drei Hallen gemeinsam; es gibt eine einheitliche Sicherheits- und Zugangsorganisation.

Würdigung:

- Wirtschaftliche Einheit:
  Die drei Projekte bilden aus Sicht der M-GmbH ein einheitliches Modernisierungsvorhaben mit einem durchlaufenden Projektkonzept (integrierte Produktionskette), einheitlichem Auftraggeber, zentraler Projektleitung, gleichartiger Tätigkeit und technischer Verflechtung der einzelnen Bauabschnitte. Damit ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben.
- Geografische Einheit:
  Sämtliche Arbeiten erfolgen auf einem einheitlichen Werksgelände mit gemeinsamer Infrastruktur und einheitlicher örtlicher Projektorganisation. Die

Hallen liegen so nahe beieinander, dass die Baustelle faktisch wie ein zusammenhängender Einsatzort organisiert wird. Damit liegt ein geografischer Zusammenhang vor.

Da sowohl der wirtschaftliche als auch der geografische Zusammenhang zwischen den Arbeiten vorliegt, handelt es sich um ein einheitliches Bauvorhaben im Sinne eines wirtschaftlich und geografisch einheitlichen Projekts. Die einzelnen Vertragsabschnitte sind zeitlich zusammenzurechnen. Der Gesamtzeitraum von 12 Monaten ist überschritten; im Tätigkeitsstaat wird daher eine Bau-/Montagebetriebsstätte der M-GmbH begründet.

Beispielsfall - Abwandlung 1: Fehlen der geografischen Einheit trotz wirtschaftlicher Einheit

Die M-GmbH erhält von derselben A-SpA ein einheitliches Modernisierungspaket für drei räumlich getrennte Werke in Nord-, Mittel- und Süditalien, jeweils mit vergleichbaren Produktionslinien. Es besteht ein Rahmenvertrag mit übergreifendem Projektkonzept und zentraler Projektleitung bei der M-GmbH; dieselben Schlüsselpersonen planen alle drei Werke. Die Arbeiten in den drei Werken erfolgen aber:

- *an geografisch weit voneinander entfernten Standorten,*
- *mit jeweils eigener lokaler Baustellenorganisation,*
- *ohne gemeinsame Lager- oder Baustelleninfrastruktur und*
- *ohne Möglichkeit, Personal und Geräte ohne erheblichen organisatorischen Aufwand zwischen den Standorten zu verschieben.*

Würdigung

Hier kann zwar ein wirtschaftlicher Zusammenhang (einheitliches Modernisierungskonzept, einheitlicher Auftraggeber, Rahmenvertrag) vorliegen, eine geografische Einheit ist wegen der großen räumlichen Distanz und der getrennten Baustellenorganisation jedoch nicht gegeben. Mangels gleichzeitiger wirtschaftlicher und geografischer Einheit handelt es sich nicht um ein einheitliches Bauvorhaben; die Einsätze in den drei Werken sind bei der Fristberechnung getrennt zu betrachten.

Beispielsfall – Abwandlung 2 – geografische Einheit, aber keine wirtschaftliche Einheit

Die deutsche M-GmbH führt im Industriegebiet „Zona Industriale Nord" einer italienischen Stadt verschiedene Projekte aus. Alle Einsatzorte liegen auf demselben zusammenhängenden Industrie-areal, das mit einem gemeinsamen Zufahrtsweg erschlossen ist. Die Entfernungen zwischen den einzelnen Betrieben betragen jeweils nur wenige hundert Meter; die M-GmbH nutzt für alle Einsätze dasselbe lokale Lager sowie denselben Baustellencontainer am Rand des Industriegebiets.
Im Einzelnen bestehen folgende Aufträge:

1. ***Projekt X – Werk der A-SpA***
   Austausch einer alten Abfüllanlage durch eine neue Linie, inkl. Demontage, Montage und Inbetriebnahme. Dauer: 4 Monate.
2. ***Projekt Y – Werk der B-Srl***
   Neuinstallation einer Palettieranlage in einem anderen Betrieb des Industriegebiets. Dauer: 3 Monate, zeitlich überlappend mit Projekt X.
3. ***Projekt Z – Werk der C-Srl***
   Modernisierung einer bestehenden Förderstrecke (Reparatur und punktuelle Erweiterung). Dauer: 2 Monate, im Anschluss an Projekt Y.

Die Projekte weisen im Detail folgende Merkmale auf:

- *Auftraggeber / Vertragslage*
  Drei unterschiedliche, voneinander unabhängige Auftraggeber (A-SpA, B-Srl, C-Srl); jeweils eigenständige Verträge ohne Rahmenvereinbarung oder Gesamtprojektkonzept.
- *Projektinhalt / Zweck*
  In jedem Werk wird eine jeweils eigenständige, auf die individuellen Bedürfnisse des jeweiligen Kunden zugeschnittene Anlage errichtet oder modernisiert. Zwischen den betrieblichen Abläufen der drei Unternehmen besteht kein technischer oder funktionaler Zusammenhang; die Anlagen sind nicht miteinander vernetzt und dienen unterschiedlichen Produkten bzw. Produktionsprozessen.
- *Organisation beim Unternehmer*
  Die M-GmbH besetzt die Projekte mit unterschiedlichen Montageteams; es gibt keine einheitliche Projektleitung, sondern jeweils getrennte Projektleiter pro Kunde. Die Einsätze werden zwar logistisch über dasselbe Lager und denselben Container unterstützt, jedoch organisatorisch strikt pro Projekt geführt

(getrennte Kalkulation, getrennte Einsatzplanung, getrennte Budgetverantwortung).

- *Räumliche Situation / Infrastruktur*
  Alle Einsatzorte liegen innerhalb desselben Industriegebiets; die M-GmbH nutzt für alle Projekte dieselbe Baustelleninfrastruktur (Container, Lager, Zufahrten). Das Personal kann ohne nennenswerten Mehraufwand innerhalb des Areals zwischen den Betrieben wechseln.

Würdigung:

- Geografische Einheit:
  Aufgrund der unmittelbaren räumlichen Nähe der Einsatzorte innerhalb eines geschlossenen Industriegebiets, der Nutzung derselben logistischen Infrastruktur (Lager, Container, Zufahrten) sowie der Möglichkeit, Personal und Geräte, ohne wesentlichen organisatorischen Aufwand zwischen den Einsatzorten zu verschieben, spricht vieles für eine geografische Einheit der Einsatzorte.
- Fehlende wirtschaftliche Einheit:
  Trotz der räumlichen Nähe handelt es sich aus Sicht der M-GmbH um drei klar getrennte Einsätze:
  - unterschiedliche Auftraggeber: bereits dieser Punkt sollte ausreichen, um eine Trennung zu rechtfertigen.
  - keine übergreifende vertragliche oder projektbezogene Klammer,
  - keine technische oder funktionale Verflechtung der Anlagen,
  - getrennte Projektorganisation und -kalkulation

Damit fehlt der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang im Sinne eines einheitlichen Gesamtprojekts. Bei wertender Betrachtung liegt keine einzige „*fortschreitende*“ Gesamtmaßnahme vor, sondern eine Mehrzahl voneinander unabhängiger Projekte.

Da nach der Rechtsprechung für ein einheitliches Bauvorhaben immer sowohl eine wirtschaftliche als auch eine geografische Einheit vorliegen muss, reicht die bloße geografische Einheit hier nicht aus. Die Projekte X, Y und Z sind für die Fristberechnung daher jeweils eigenständig zu beurteilen; eine Zusammenrechnung allein wegen der räumlichen Nähe kommt nicht in Betracht.

Zu Tz. 93 Einbindung von Subunternehmern, Art. 5 Abs. 3 OECD-MA

Für Art. 5 Abs. 3 OECD-MA wird in Tz. 93 des Entwurfs ausgeführt, dass die Zeiten der Subunternehmer auch bei vollständiger Übertragung der Bau- oder Montagetätigkeit als Zeiten des Generalunternehmers gelten; zugleich kann ein Subunternehmer eine eigene abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen, wenn er den DBA-Zeitraum überschreitet. Für mittelständische Bau- und Ausbauunternehmen schafft dies ein doppeltes Risiko: Zum einen kann die Schwelle des Generalunternehmers durch Nachunternehmerzeiten schneller erreicht werden; zum anderen kann der Subunternehmer selbst im Tätigkeitsstaat in eine eigenständige abkommensrechtliche Betriebsstätten-Situation geraten.

Petitum:

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wird angeregt, in Tz. 93 für die Praxis dokumentationsfreundliche Hinweise zu ergänzen, wie Subunternehmerleistungen, Projektabgrenzung und die Zuordnung zu wirtschaftlichen Einheiten strukturiert zu erfassen sind.

Zu Tz. 93 Subunternehmer und Totaldelegation

Wenn ein Generalunternehmer bei Bau- und Montageprojekten sämtliche lokale Leistungen an Subunternehmer vergibt („*Totaldelegation*“) stellt sich die Frage, ob der Generalunternehmer tatsächlich eine Bau- und Montagebetriebstätte nach dem OECD-MA begründet.

In Tz. 4.3.2. des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, BStBl I 1999, S. 1076, vertritt das BMF noch die Auffassung, dass der Generalunternehmer bei einer Totaldelegation keine Betriebsstätte begründet:

> *„Zur Bauausführung oder Montage, die als Betriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92 anzusehen ist, 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 überlasst. Wird die Bau- und Montagetätigkeit, einschließlich Planung und Überwachung dagegen vollständig auf Subunternehmer übertragen, oder – innerhalb eines Konsortiums -, die Verantwortung für die ordnungsgemäße Fertigstellung überwiegend von einem anderen Partner getragen, begründet der Generalunternehmer mit den ihm verbleibenden Koordinationsaufgaben keine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA 92. Eine reine Bau- und Montageüberwachung kann grundsätzlich nur eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 92 begründen. Hinsichtlich der DBA, in denen eine*

isolierte Überwachungstätigkeit ausdrücklich als Betriebsstätte festgelegt wurde, vgl. Anlage II.“

Im Entwurf des BMF-Schreibens vom 13.02.2026 findet sich diese Auffassung des BMFs nicht mehr wieder. In Tz. 52 wird für die innerstaatliche Beurteilung ausschließlich Bezug auf die Delegation von Teilen der lokalen Leistungen an Subunternehmer genommen; die Totaldelegation ist für die innerstaatliche Auslegung insoweit offengelassen. In Tz. 93 wird hingegen für die abkommensrechtliche Beurteilung festgehalten, dass die Zeiten der Subunternehmer auch bei einer vollständigen Übertragung der Bau- oder Montagetätigkeiten auf die Subunternehmer als Zeiten des Generalunternehmers angesehen werden (vgl. Tz. 54 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2025).

Petitum:

Es wäre zu begrüßen, die Auslegung für das innerstaatliche Recht zu ergänzen bzw. zu konkretisieren sowie eine Differenzierung bei der Auslegung für die abkommensrechtliche Beurteilung vorzunehmen, da Tz. 54 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2025 noch auf Umstände und Faktoren abstellt, unter welchen eine Verfügungsmacht des Generalunternehmers über die Baustelle und somit eine Betriebsstätte angenommen werden kann:

„If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts all or parts of such a project to other enterprises (subcontractors), the period spent by a subcontractor working on the building site must be considered as being time spent by the general contractor on the building project for purposes of determining whether a permanent establishment exists for the general contractor. In that case, the site should be considered to be at the disposal of the general contractor during the time spent on that site by any subcontractor where circumstances indicate that, during that time, the general contractor clearly has the construction site at its dis-posal by reason of factors such as the fact that he has legal possession of the site, controls access to and use of the site and has overall responsibility for what happens at that loca-tion during that period. The subcontractor himself has a permanent establishment at the site if his activities there last more than twelve months.“

Kommt es zu einer Totaldelegation der lokalen Funktionen vom Generalunternehmer an den Subunternehmer und übt der Generalunternehmer ausschließlich das Projektmanagement und die Projektplanung aus dem Ausland aus, erscheint die Annahme einer Betriebsstätte für

den Generalunternehmer fraglich, da anzunehmen ist, dass er in diesem Fall, wenn er im Zusammenhang mit einer Baustelle überhaupt nicht in Erscheinung tritt, wohl keine faktische Verfügungsmacht über die Baustelle hat. Im Übrigen ist für Generalunternehmer und Subunternehmer getrennt zu prüfen, ob eine Betriebstätte vorliegt. Wenngleich sich der Entwurf nur auf den Betriebsstättenbegriff und die Betriebsstättenbegründung bezieht, sollte auch im nächsten Schritt die Betriebsstättengewinnzuordnung berücksichtigt werden, insbesondere da bei einer Totaldelegation keine Personalfunktion durch den Generalunternehmer für die lokalen Aktivitäten zu erwarten ist, d. h. es werden im nächsten Schritt z. B. auch keine Gehaltskosten als Kostenbasis für die Kostenaufschlagsmethode zuordenbar sein, selbst wenn eine Betriebsstätte dem Grunde nach angenommen würde.

Beispielfall

Die A-GmbH mit Sitz in Österreich übernimmt gegenüber einem deutschen Kunden die schlüsselfertige Errichtung einer automatisierten Lagerhalle (Lieferung der Technik, Einbau, Inbetriebnahme). Vertraglich schuldet die A-GmbH das fertige Werk und tritt gegenüber dem Kunden als Generalunternehmer auf.

Alle lokalen Bau- und Montageleistungen (Fundament, Hallenbau, Elektroinstallation, Montage der Regalanlagen, Verkabelung, Testbetrieb vor Ort) werden vollständig an Subunternehmer vergeben. Auch die technische Bauüberwachung, die Abstimmung mit den örtlichen Behörden und die Baustellenkoordination vor Ort übernimmt ein Subunternehmer.

Die A-GmbH:

- *hält weder ein eigenes Baustellenbüro noch Container oder Lagerräume vor Ort,*
- *hat keinen eigenen Mitarbeiter auf der Baustelle,*
- *tritt gegenüber den Subunternehmern nur über Telefon-/Videokonferenzen aus Österreich heraus auf,*
- *erbringt Projektmanagement und Projektplanung ausschließlich aus dem österreichischen Stammhaus heraus*
- *hat vertraglich zwar die Gesamtverantwortung gegenüber dem Kunden, die tatsächliche Steuerung der Baustelle (Zutrittskontrolle, Arbeitssicherheit, Einsatzplanung) liegt aber vollständig bei einem Subunternehmer.*

Die Bauausführung vor Ort dauert – durchgängig – 14 Monate. Die Subunternehmer haben unbestritten eine Bau-/Montagebetriebsstätte in Deutschland.

Würdigung:

Die A-GmbH delegiert sämtliche lokalen Bau und Montagefunktionen einschließlich der technischen Überwachung vollständig an Subunternehmer. Eigene physische Präsenz oder eine faktische Verfügungsmacht über die Baustelle (kein eigenes Baustellenbüro, keine Zutrittskontrolle, keine unmittelbare Steuerung des Geschehens vor Ort) liegen nicht vor. Damit fehlt es an einem Ort, der der A-GmbH zur Ausübung ihrer Tätigkeit im Sinne einer Bau-/Montagebetriebsstätte tatsächlich „zur Verfügung" steht.

Für die **innerstaatliche Beurteilung nach § 12 AO** spricht dies bei einer derart vollständigen Totaldelegation dafür, dass die A-GmbH in Deutschland **keine Bau-/Montagebetriebsstätte** begründet; die Bau-/Montagebetriebsstätten liegen vielmehr allein bei den Subunternehmern. Die bloße Koordination von Österreich aus begründet keine inländische (deutsche) Betriebsstätte der A-GmbH.

Abkommensrechtlich ist zwar bei Bau/Montagebetriebsstätten grundsätzlich die **Zurechnung der Subunternehmerzeiten** zum Generalunternehmer zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall fehlt es jedoch – trotz Überschreiten der zeitlichen Mindestdauer – an der notwendigen **Verfügungsmacht der A-GmbH über die Baustelle** (kein eigener Zugriff, keine Kontrolle von Zugang und Nutzung, keine faktische Steuerungsmöglichkeit vor Ort). Unter diesen Umständen erscheint die Annahme einer Betriebsstätte der A-GmbH im Tätigkeitsstaat zweifelhaft. Eine Bau-/Montagebetriebsstätte ergibt sich hier aufgrund der **Totaldelegation** und der fehlenden Verfügungsmacht **nicht**; die Subunternehmer können hingegen eine eigene Betriebsstätte begründen.

Damit unterliegt der aus dem Projekt erzielte Gewinn der A-GmbH mangels Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat lediglich der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, während die Subunternehmer die im Tätigkeitsstaat ausgeführten Leistungen dort über ihre eigene Betriebsstätte zu versteuern haben.

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

Zu Tz. 96 Verzicht auf Anzeige

Sofern bei Inbound-Sachverhalten zwar eine nationale Betriebsstätte (§ 12 AO) vorliegt, das Besteuerungsrecht Deutschlands jedoch nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – etwa aufgrund des Negativkatalogs (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA) – vollständig ausgeschlossen

ist, führt die Aufrechterhaltung von Registrierungs- und Erklärungspflichten zu einer erheblichen Belastung.

Petitum:
Wir regen an, bei fehlendem abkommensrechtlichem Besteuerungsrecht auf formelle Registrierungs-, Gewinnermittlungs- und Null-Erklärungspflichten zu verzichten oder ein deutlich vereinfachtes Anzeigeverfahren einzuführen.

I.4.5 Insbesondere: Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten

Zu Tz. 101 Hilfstätigkeiten

In Tz. 101 wird der Begriff der Hilfstätigkeiten näher umschrieben. Zu den Hilfstätigkeiten gehören in der Regel Werbemaßnahmen und die schlichte Informationserteilung. Daneben wird auch festgehalten, dass administrative Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen, keine Hilfstätigkeiten sind.
Eine genauere Definition einer solchen administrativen Tätigkeit, die zentrale Unternehmensfunktionen betrifft, einschließlich der Darstellung des (eventuellen) Unterschieds zur unmittelbaren Geschäftsleitung als Haupttätigkeit (vgl. Tz. 100) und Beispielen enthält der Entwurf leider nicht. Dies erhöht Rechtsunsicherheit. Dementsprechend wäre es wünschenswert, dass der Passus zu den in Rede stehenden administrativen Tätigkeiten ersatzlos gestrichen, zumindest aber um vorstehend genannte Aspekte ergänzt wird.

Daneben würden weitere konkrete Beispiele, welche Tätigkeiten unter welchen Umständen als nicht-betriebsstättenbegründende Hilfstätigkeiten zu qualifizieren sind, den Begriff der Hilfstätigkeit praktikabler machen.

Petitum:
Die Darstellung des Begriffs der Hilfstätigkeiten sollte um weitere greifbare Beispielsfälle ergänzt werden. Der Passus zu den administrativen Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen, sollte hingegen ersatzlos gestrichen, zumindest aber um ausführlichere Erläuterungen ausgebaut wird.

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

I.4.7.1 Abhängiger Vertreter – Allgemeines

Zu Tz. 107 Mikro-Betriebsstätten

Losgelöst von den qualitativen Anknüpfungspunkten für eine Vertreterbetriebsstätte, wie sie im vorliegenden Entwurf diskutiert werden, wird in der Praxis häufig festgestellt, dass Fragen der Begründung einer Betriebsstätte oft schon im Zusammenhang mit kommerziell eher unbedeutenden Einheiten im Konzern relevant werden. “Mikro-Betriebsstätten”, die oftmals nur aus einer Person / Vertreter bestehen und denen wirtschaftlich eine eher geringe Bedeutung zuzuweisen ist, tragen hinsichtlich der Administration im Zuge der Begründung der Betriebsstätte und der Abbildung und Dokumentation aller ihrer steuerlichen Sachverhalte zu einem erheblichen Anteil an der Gesamtarbeit der Support-Funktionen (Tax, Accouting, Controlling, HR, etc.) bei. Die Administration von Kleinstbetriebsstätten steht dabei oftmals in einem bedenklichen Missverhältnis zu dem damit assoziierten Steueraufkommen.

Unternehmen treffen hier häufig auf die Konstellation, in der eine Einzelperson, die etwa kraft Vertretungsmacht für ein konzernzugehöriges Unternehmen dienstleistend grenzüberschreitend tätig wird, eine Vertreterbetriebsstätte begründet. Dieser lokal beschäftige Arbeitnehmer trägt zur Steuerbemessungsgrundlage der lokalen Konzerngesellschaft bei, indem Letztere eine Dienstleistungsvergütung erhält. Hier eine Vertreter-Betriebsstätte deklarieren und administrieren zu müssen, bindet erhebliche Ressourcen, dabei wird das Steueraufkommen lediglich innerhalb eines Staates von der lokalen Gesellschaft in die ebenfalls lokale Betriebsstätte verlagert. Fiskalisch betrachtet ist keine Erhöhung des Steueraufkommens zu erwarten.

Regelungen, die hier zur Vereinfachung und Entbürokratisierung beitragen und schon dem Grunde nach zu keiner Betriebsstätte führen, etwa durch die Einführung von Nicht-Aufgriffsgrenzen und dergleichen, erscheinen insofern sowohl für die Fiskaladministration als auch im Interesse der Unternehmen dringend geboten.

Petitum:

Regelungen, die eine einfache praktische Umsetzung ermöglichen, wären begrüßenswert. So könnte eine Nichtaufgriffsregelung eine pragmatische Lösung darstellen, wenn durch angemessene Verrechnungspreise sichergestellt ist, dass für die Tätigkeit eines Vertreters eine Gewinnmarge im Inland verbleibt und der Besteuerung unterliegt. Eine derartige Lösung würde

sowohl die Unternehmen als auch die Finanzverwaltung von administrativem Aufwand befreien. Wünschenswert wäre zudem ein klares Bekenntnis zur Null-Summen-Theorie und, daraus abgeleitet, auch ein Verzicht auf die Registrierung von Betriebsstätten, wenn diese nicht zu einem (weiteren) Steuersubstrat im Betriebsstättenstaat führen.

I.4.7.2 Abhängiger Vertreter – Definition

Zu Tz. 115 Gewöhnlich

Beim Tatbestand „*gewöhnlich*“ wäre es hilfreich, wenn Beispiele und Abwandlungen unter Abwägung der Faktoren „*Art der geschlossenen Verträge*“ und „*Unternehmensgegenstand*“ ergänzt würden.

Petitum:

Sinnvoll wäre Neufassung von TZ. 115

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

Zu Tz. 116 förmlicher Vertragsabschluss

Mit Bezug auf Art. 5 Abs. 5 OECD-MA soll ein Vertreter für den Vertretenen bereits eine Vertreterbetriebsstätte begründen, wenn er bei den Vertragsverhandlungen die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt. Ein Abschluss des Vertrags im Namen des Unternehmens sei dabei nicht erforderlich (Tz. 116). Dies widerspricht der Gesetzesbegründung zum Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BT-Drucksache 19/20979 vom 10.07.2020, S. 145). Dort heißt es: “Die Bundesrepublik Deutschland hält es dagegen für angemessener und rechtssicherer, für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter grundsätzlich weiterhin an das Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von Vertretungsmacht durch Abschluss von Verträgen entsprechend Artikel 5 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens 2014 anzuknüpfen.”

Um eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen, ist nach dem Willen des Gesetzgebers der Abschluss von Verträgen erforderlich; Vertragsverhandlungen reichen nicht aus. Dort heißt es: "Die Bundesrepublik Deutschland hält es dagegen für angemessener und rechtssicherer, für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter grundsätzlich weiterhin an das Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von Vertretungsmacht durch Abschluss von Verträgen entsprechend Artikel 5 Absatz 5 des OECD-Musterabkommens 2014 anzuknüpfen." Um eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen, ist nach dem Willen des Gesetzgebers der Abschluss von Verträgen erforderlich; Vertragsverhandlungen reichen nicht aus.

Petitum:

Entsprechend dem Willen des Gesetzgebers muss das Kriterium des förmlichen Vertragsabschlusses maßgeblich bleiben; bloße Verhandlungen dürfen nicht ausreichen.

I.4.7.2 Abhängiger Vertreter – Besonderheiten deutscher DBA

Zu Tz. 119 Vollmacht

Die Abgrenzung zwischen der wirtschaftlichen Vollmacht (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA **2014**) und dem Kriterium des Einnehmens der führenden Rolle beim Vertragsschluss ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA **2017**) ist mitunter schwierig.

Petitum:

Es wäre hilfreich, wenn hier ein Beispiel aufgenommen wird. Dabei sollte geklärt werden, in welchen konkreten Einzelfällen Deutschland eine wirtschaftliche Vollmacht unterstellen würde, welche aber nicht unter Art. 5 Abs. 5 OECD-MA **2017** fallen.

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

Zu Tz. 120 Nullsummentheorie

Wenn ein inländischer Vertreter (z. B. eine Tochtergesellschaft) bereits nachweislich fremdüblich vergütet wird und dieser Gewinn im Inland versteuert wird, verbleibt für die abkommensrechtliche (Inlands-)Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens regelmäßig ein Gewinn von null Euro. Dennoch erzwingt die Praxis derzeit separate Registrierungen und Betriebsstättengewinnermittlungen.

Petitum:

Sofern der Steuerpflichtige nachweist, dass der Vertreter fremdüblich vergütet wird und diese Vergütung im Inland der Besteuerung unterliegt, sollte aus Gründen der Verhältnismäßigkeit von der steuerlichen Erfassung und Deklaration der (Vertreter-)Betriebsstätte abgesehen werden (Implementierung der „Nullsummentheorie“ in Tz. 120 f.).

I.4.7.5 Unabhängiger Vertreter

Zu Tz. 123 fehlende Unabhängigkeit

Hinsichtlich eines unabhängigen Vertreters, der regelmäßig keine Betriebsstätte für das verbundene Unternehmen begründet, soll die Unabhängigkeit ausgeschlossen werden, wenn dieser ausschließlich oder fast ausschließlich für eng mit ihm verbundene Unternehmen tätig wird (Tz. 123 f.). Diese Auslegung widerspricht der des Gesetzgebers in der Gesetzesbegründung zum Gesetz zu dem Mehrseitigen Übereinkommen vom 24. November 2016 zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BT-Drucksache 19/20979 vom 10.07.2020, S. 145). Die Modifikationen der DBA durch Artikel 12 des Übereinkommens (MLI) zielen auf eine geänderte Anwendung der in den DBA enthaltenen Vorschriften zu Vertreterbetriebsstätten sowohl in Fällen abhängiger (Artikel 5 Abs. 5 des OECD-MA) als auch unabhängiger (Artikel 5 Abs. 6 des OECD-MA) Vertreter. Durch den Vorbehalt der Bundesrepublik Deutschland zu Artikel 12 des Übereinkommens (MLI) ist dieser ungeachtet der jeweiligen Auswahlentscheidungen der Vertragspartner eines erfassten Steuerabkommens in keinem Fall auf die deutschen DBA anzuwenden. In Tz. 123 des BMF-Entwurfs wird daher explizit erwähnt, dass Deutschland der Anpassung des Musterkommentars zu Art. 5 Abs. 6 aus 2017 explizit nicht folgt. In der Gesetzesbegründung wird hier ausgeführt, dass die aus der zwangsläufigen Kombination beider Änderungen (Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA) resultierende erhebliche Senkung der Betriebsstättenschwelle aus deutscher Sicht die Balance der Abgrenzung der Besteuerungsrechte zu stark zulasten des Ansässigkeitsstaats des Unternehmens verändern würde. Allerdings folgt dann die Aussage: „Dennoch sind diese Kriterien auch bei der Prüfung der Unabhängigkeit der Vertreter in Betreff solcher deutscher DBA zu berücksichtigen“. Unklar ist, was damit gemeint ist, ob die aktualisierten Ausführungen zum unabhängigen Vertreter doch akzeptiert würden.

Petitum:

Für die Abgrenzung zwischen abhängigem und unabhängigem Vertreter muss auf das Handeln im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit abgestellt werden, analog Art. 5 Abs. 6 DBA-MK in der Fassung 2014.

I.4.7.6. Art. 5 Abs. 7 OECD-MA

Zu Tz. 125 Matrixorganisationen und Konzernstrukturen

Der Entwurf stellt zu Art. 5 Abs. 7 OECD-MA klar, dass allein die Tatsache, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine andere Gesellschaft beherrscht oder von ihr beherrscht wird, keine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte begründet.

Tz. 118 OECD-MK stellt zu Art. 5 Abs. 7 OECD-MA heraus, dass vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen des Art. 5 eine Betriebsstätte begründet werden kann. Räumlichkeiten eines Konzernunternehmens können eine Betriebsstätte eines anderen Konzernunternehmens sein, wenn diesem anderen Unternehmen der Ort tatsächlich zur Verfügung steht und es dort seine eigene Geschäftstätigkeit ausübt. Erbringt ein Konzernunternehmen hingegen nur eigene Dienstleistungen (z. B. Managementleistungen) in seinen eigenen Räumen mit eigenem Personal für ein anderes Konzernunternehmen, begründet dies keine Betriebsstätte des anderen Unternehmens. Ein bloßer wirtschaftlicher Vorteil oder der Bezug von Leistungen/Teilen aus dem Ausland führt nicht zur Begründung einer Betriebsstätte.

Die Praxis kennt jedoch zunehmend komplexe Matrixorganisationen (grenzüberschreitende Berichtslinien), in denen:

- eine nationale Einheit konzernweit Leistungen zugunsten einer ausländischen Mutter- oder Schwestergesellschaft erbringt,
- Strukturen, in denen die zivilrechtliche Arbeitgeberstellung und der „wirtschaftliche“ Arbeitgeber auseinanderfallen, sowie
- Mitarbeiter ihre Tätigkeit in den Räumlichkeiten einer Konzerngesellschaft ausüben.

Der vorliegende Entwurf behandelt Dienstleistungs- und Managementgesellschaften ausführlich und stellt insbesondere heraus, dass eine Betriebsstätte des Auftraggebers in den Räumen der Dienstleistungs-/Managementgesellschaft begründet werden kann, wenn der Auftraggeber aufgrund eines sachlichen und personellen Organismus in der Lage ist, seine unternehmerische Tätigkeit in diesen Räumen operativ auszuüben (z. B. Identität der Leitungsorgane oder fortlaufende, nachhaltige Überwachung vor Ort).

Eine explizite Verknüpfung dieser Überlegungen mit Art. 5 Abs. 7 OECD-MA fehlt jedoch bislang.

Petitum:

Unsere Unternehmen regen an, im Zusammenhang mit Art. 5 Abs. 7 OECD-MA ein oder mehrere typische Matrix-/Konzern-Beispiele aufzunehmen (z. B. zentrale Service Einheit, die für eine ausländische Muttergesellschaft tätig wird), um deutlich zu machen:

- dass die reine Beherrschungsbeziehung keine Betriebsstätte der Muttergesellschaft begründet,
- unter welchen zusätzlichen Voraussetzungen aus Sicht der Finanzverwaltung gleichwohl eine Betriebsstätte der ausländischen Konzerngesellschaft in der Service Einheit vorliegen kann (abgesehen von Geschäftsleitungs- und Vertreterbetriebstätten)

Beispielfall

Die A-Holding mit Sitz in Staat A ist Muttergesellschaft einer international tätigen Unternehmens-gruppe. In Staat B unterhält der Konzern die B-IT-Services GmbH, die konzernweite IT-Dienstleistungen erbringt. Die B-IT verfügt in Staat B über eigene Büroräume und ein Rechenzentrum; dort arbeiten ihre IT-Mitarbeiter, die sämtliche Systeme der A-Gruppe betreuen, unter anderem auch die für die A-Holding zentralen ERP- und Security-Systeme. Zivilrechtlich sind alle Mitarbeiter bei der B-IT angestellt, ihre Arbeitsverträge bestehen ausschließlich mit dieser Gesellschaft. Die B-IT rechnet ihre Leistungen im Wege eines Cost-Plus-Modells an die A-Holding ab.

In der Grundkonstellation nutzt allein die B-IT die Räumlichkeiten in Staat B. Die A-Holding hat weder ein eigenes Mietverhältnis noch ein vertraglich gesichertes Nutzungsrecht, keine Schlüssel, kein Hausrecht und keine dauerhaften Arbeitsplätze vor Ort. Die Mitarbeiter der B-IT handeln im eigenen Namen und auf Rechnung der B-IT; sie erbringen typische IT-Dienstleistungen – etwa Systemadministration, Helpdesk, Wartung und Monitoring – auf Basis eines Servicevertrags mit der A-Holding. Zwar profitiert die A-Holding wirtschaftlich erheblich von diesen Leistungen, weil ihre gesamte Geschäftstätigkeit von der IT-Infrastruktur abhängt, sie übt ihre unternehmerische Tätigkeit aber nicht „über" die Räumlichkeiten der B-IT aus. Die Räumlichkeiten stehen ihr nicht zur Verfügung, sondern dienen ausschließlich der Geschäftstätigkeit der B-IT als Dienstleisterin. In dieser Variante liegt – in Übereinstimmung mit Art. 5 Abs. 7 OECD-MA und Tz. 118 OECD-MK –

keine Betriebsstätte der A-Holding in Staat B vor: Die reine Beherrschungsbeziehung zur B-IT sowie der Bezug von Dienstleistungen begründen abkommensrechtlich keine Betriebsstätte, solange die B-IT nur ihre eigenen Dienstleistungen in ihren eigenen Räumen mit eigenem Personal erbringt.

Abwandlung

Die A-Holding (Staat A) ist Muttergesellschaft der B-IT-Services GmbH (B-IT) in Staat B. B-IT betreibt dort eigene Büroräume und ein Rechenzentrum; alle Mitarbeiter sind ausschließlich bei B-IT angestellt (Arbeitsverträge nur mit B-IT). B-IT erbringt konzernweite IT-Services (u. a. Betrieb der zentralen ERP- und Security-Systeme der A-Holding) und verrechnet diese im Cost-Plus-Modell an die A-Holding.

Die Gruppe ist als Matrixorganisation aufgestellt:

- *Fachlich („funktional") berichten bestimmte Schlüsselmitarbeiter der B-IT (z. B. Leiter SAP-Betrieb, Security-Spezialisten) grenzüberschreitend an globale IT-Verantwortliche der A-Holding in Staat A; diese setzen Standards, Prioritäten und IT-Policies.*
- *Das disziplinarische Weisungsrecht (Einstellung, Kündigung, Gehalt, Urlaub, Beurteilungen) liegt vollständig bei der Geschäftsführung der B-IT in Staat B.*

Die A-Holding hat in Staat B:

- *keinen eigenen Mietvertrag und kein vertraglich gesichertes Nutzungsrecht,*
- *keine Schlüssel, kein Hausrecht,*
- *keine eigenen, dauerhaft eingerichteten Arbeitsplätze.*

Die Mitarbeiter handeln nach außen im Namen und für Rechnung der B-IT; diese erbringt ihre eigenen IT-Dienstleistungen in ihren eigenen Räumen mit eigenem Personal.

Würdigung:

Die grenzüberschreitende funktionale Berichtslinie und die Vorgabe konzernweiter IT-Policies führen zwar zu einer engen fachlichen Steuerung durch die A-Holding, begründen aber weder ein eigenes Nutzungsrecht der A-Holding an den Räumen noch eine Arbeitgeberstellung gegenüber den Mitarbeitern.

Das disziplinarische Weisungsrecht verbleibt bei B-IT; die Mitarbeiter sind der A-Holding abkommensrechtlich nicht als eigenes Personal zuzurechnen.

Da die A-Holding ihre Tätigkeit nicht „über" die Räumlichkeiten der B-IT ausübt und ihr diese Räumlichkeiten nicht zur Verfügung stehen, liegt trotz Matrixorganisation keine Betriebsstätte der A-Holding in Staat B vor.

II. Einzelfälle

II.5. Homeoffice

Vorab: Erheblicher Bedarf an Praxisklarheit

Für die fachliche Arbeit im internationalen Umfeld sind klare Kriterien zu grenzüberschreitenden Hybrid- und Remote-Work-Konstellationen unverzichtbar. Der BMF-Entwurf stellt eine wichtige und notwendige Weiterentwicklung der bisherigen Verwaltungsgrundsätze dar. Die Einbeziehung der aktualisierten OECD-Kommentierung im DBA-Kontext ist ausdrücklich zu begrüßen. Für die Praxis im Global-Mobility-Bereich – insbesondere im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten – bestehen jedoch weiterhin erhebliche Unsicherheiten. Eine klarere Abgrenzung der innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Kriterien könnten maßgeblich zur Erhöhung der Rechtssicherheit beitragen. Darüber hinaus wären praxisnahe Beispiele für typische internationale Konstellationen sowie ein einheitliches Prüfschema für Homeoffice-Fälle in unterschiedlichen Sachverhaltsgestaltungen sehr hilfreich. Eine solche Konkretisierung würde die Komplexität in der praktischen Anwendung deutlich reduzieren und Unternehmen dabei unterstützen, grenzüberschreitende Remote-Work-Modelle rechtssicher und compliant auszugestalten.

Der Entwurf berücksichtigt die OECD-Kommentierung im DBA-Kontext, enthält jedoch keine Hinweise dazu, ob und wie die zeitlichen Kriterien der OECD in der innerstaatlichen Auslegung anzuwenden sind. Für Unternehmen, die zunehmend flexible Arbeitsformen anbieten, entsteht damit Unsicherheit in folgenden Bereichen:

- Kurzfristige Auslands-Homeoffice-Aufenthalte (z. B. Workation, Care-Situationen, persönliche Gründe)
- Regelmäßige hybride Arbeitsmodelle ohne festen Schwerpunkt
- Langfristige Auslandstätigkeiten im Homeoffice, bei denen nach OECD-Logik eine Betriebsstätte entstehen kann, nach deutscher Lesart aber nicht.

Da diese Szenarien in der Global-Mobility-Praxis häufig auftreten, wäre eine gesonderte und klare Darstellung in Abschnitt II des BMF-Schreibens („Einzelfälle“) sehr hilfreich, wann aus deutscher Sicht trotz OECD-Konformität innerstaatlich weiterhin keine Betriebsstätte entsteht.

II.5.1 Allgemeines

Zu Tz. 140 Allgemeines

Der Entwurf greift die aktualisierte OECD-Kommentierung zu Homeoffice-Konstellationen auf und verweist auf die maßgeblichen OECD-Kommentarziffern sowie eine orientierende Betrachtung in Bezug auf den Umfang der Homeoffice-Nutzung. Zugleich stellt er die Grundannahme an, dass Homeoffice eines Arbeitnehmers in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet, weil der Arbeitgeber typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügt. Vor dem Hintergrund der neuen OECD-Leitlinien aus dem Update 2025 (beschlossen am 18. November 2025) ist eine praxisnahe Einordnung hilfreich. Dies gilt insbesondere für Unternehmen, deren Arbeitsorganisation zunehmend ortsunabhängig erfolgt – etwa, wenn Projektsteuerungs-, Koordinations-, Beratungs- oder IT-bezogene Tätigkeiten zeitweise mobil oder aus dem Homeoffice wahrgenommen werden.

Petitum:

Vor dem Hintergrund der in Tz. 140 hervorgehobenen Bedeutung der Verfügungsmacht sollte klargestellt werden, dass dieses Kriterium auch bei grenzüberschreitenden Homeoffice-Konstellationen weiterhin maßgeblich bleibt. Eine Betriebsstätte sollte daher auch im internationalen Kontext nur dann angenommen werden können, wenn dem Arbeitgeber eine rechtlich durchsetzbare Verfügungsmacht über die betreffenden Räumlichkeiten zukommt. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten wird ferner angeregt, im Abschnitt II.5 ergänzende Beispiele aufzunehmen, die branchenübergreifende Homeoffice-Tätigkeiten – etwa Organisations-, Koordinations- oder Projektarbeiten – sowie auch typische Bauhandwerksrollen (z. B. Projektleitung oder Disposition) und deren Abgrenzung zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte greifbar machen.

II.5.2. Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice

Zu Tz. 143 überschießende Wirkung

Angesichts des zunehmenden internationalen Arbeitens (Global Mobility) und der Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice besteht das Risiko, dass Leitungsfunktionen im Homeoffice eine Geschäftsleitungs-Betriebsstätte begründen. Unsere Unternehmen befürworten daher eine restriktive Auslegung im BMF-Schreiben. Hierzu wäre die Aufnahme weitergehender Ausführungen sinnvoll. Für internationale Fälle ist relevant, dass Führungsaufgaben zunehmend international, hybrid oder in Matrixstrukturen erbracht werden. Dadurch wird der physische Arbeitsplatz der Führungskraft weniger eindeutig zuordenbar. Es wäre daher wünschenswert, wenn der endgültige Text klarstellt, wie bei leitenden Angestellten mit international verteilten Verantwortlichkeiten bestimmt wird, ob der „Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung" tatsächlich im Homeoffice liegt. In diesem Fall wäre eine Bagatellgrenze hilfreich.

Grundsätzlich sind die Ausführungen zur Ausübung von Leitungsfunktionen aus dem Homeoffice eines Geschäftsleiters kritisch zu hinterfragen. Hier wird das Kriterium der festen Einrichtung mit Verfügungsmacht über Räumlichkeiten unter Hinweis auf § 12 Satz 2 Nr. 1 AO (nationaler Betriebsstättenbegriff) praktisch aufgegeben, eine Abgrenzung zum abkommensrechtlichen Begriff des Art. 5 I OECD-MA findet nicht statt. Ebenfalls fehlt eine Stellungnahme dazu, ob nur ein geschäftsleitender Gesellschafter, Geschäftsführer und Prokuristen als Geschäftsleiter oder auch in vergleichbarer Funktion eingesetzte Manager als Geschäftsleiter in Betracht kommen. Damit wird jedes Homeoffice eines Top-Managers auch abkommensrechtlich zur potenziellen Betriebstätte.

Hinzu kommt, dass moderne Unternehmen oft „gleichberechtigte" Vorstände oder Geschäftsführer haben, die sich mittels moderner Kommunikationstechnologie (E-Mail, Telefon- und Videokonferenzen usw.) abstimmen. Der Entwurf behandelt nicht explizit die zunehmend wichtigen Konstellationen virtueller Führungsteams und global verteilter C-Level-Funktionen (z. B. mehrere Geschäftsführer in unterschiedlichen Staaten oder grenzüberschreitende Board Strukturen bei technisch nahezu unbegrenzter Möglichkeit von Remote Work).

Überdies enthält der Entwurf zum Teil überschießende Ausführungen. So wird in Tz. 143 ausgeführt, dass die Tätigkeiten der Geschäftsleitung keine Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sein können. Entsprechend Tz. 45 sind Tagesgeschäfte der Geschäftsführung, welche zur Begründung einer Betriebsstätte führen können, solche Maßnahmen, die von eini-

ger Wichtigkeit für den gewöhnlichen Betrieb sind. Unter anderem sollen auch organisatorische und verwaltende Tätigkeiten dazugehören. Allerdings sind gerade organisatorische und verwaltende Tätigkeiten von untergeordneter Bedeutung, da diese in der Regel nicht das tägliche Kerngeschäft des Unternehmens bestimmen und zu einer Wertschöpfung beitragen. Somit ist es nicht nachvollziehbar, warum Geschäftsführer keine vorbereitenden Tätigkeiten ausführen können, denn auch sie müssen interne administrative Tätigkeiten durchführen, sich auf Termine vorbereiten oder Konzepte durchdenken, ohne gleich Entscheidungen zu treffen oder leitend tätig zu werden. Daher wäre hier eine Klarstellung sinnvoll, dass derartige Tätigkeiten als vorbereitende Tätigkeiten qualifiziert werden können und in der Regel nicht zur Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte führen.

Diese Ausführungen sind in einer Phase, in der sich die deutsche Wirtschaft nochmals deutlich stärker internationalisiert, besonders problematisch und dürfte – aus deutscher Sicht – zur häufigeren Annahme zusätzlicher Betriebstätten in Outbound-Fällen führen und den Steueranspruch des deutschen Fiskus sogar beschneiden.

Petitum:
Die spezifische Behandlung und Definition von Geschäftsleitungsbetriebsstätten im Homeoffice-Kontext sollte im Entwurf präzisiert werden. Gerade bei leitenden Angestellten oder Vorständen, die regelmäßig und in entscheidender Weise Führungsaufgaben von ihrem Homeoffice im Ausland ausüben, kann eine Betriebsstätte entstehen. Verschiedene Szenarien kommen in der modernen Praxis vor, z. B. operative Entscheidungen werden kollektiv am Unternehmenssitz oder in virtuellen Meetings mit wechselnden Orten gefällt, das Homeoffice ist lediglich ein Arbeitsort unter vielen. Der Entwurf sollte hierfür mehr Klarheit schaffen, idealerweise durch konkrete Anwendungsfälle. Auch wäre ein Negativkatalog aus Praktikabilitätsgründen sinnvoll – mit Fallgestaltungen, die keine Geschäftsleitungsbetriebsstätte auslösen. So sollte klargestellt werden, dass ein Geschäftsführer, der an max. 2 Tagen pro Woche aus dem Homeoffice heraus arbeitet, dort keine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet. Es sollte ebenso klargestellt werden, dass keine Homeoffice-Betriebsstätte vorliegt, wenn der Geschäftsleiter lediglich administrative Tätigkeiten in Kombination mit einer weiteren zeitlichen Beschränkung im Homeoffice ausübt.

Im Einzelnen regen wir daher an, im endgültigen Schreiben ergänzend darzustellen,

- wie der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) bei mehreren potenziellen Leitungsorten zu bestimmen ist (z. B. mehrere Geschäftsführer in unterschiedlichen Staaten, Aufteilung von Leitungsfunktionen nach Geschäftsbereichen),
- ob im Lichte von § 10 AO und der ergangenen Rechtsprechung von einem einheitlichen Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung auszugehen ist oder ob mehrere Orte der Geschäftsleitung nebeneinander denkbar sind und

• wie aus dem Home-Office heraus erbrachte Leitungsfunktionen, virtuelle Entscheidungsgremien und multilokale C-Level Strukturen bei der Bestimmung der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu gewichten sind.

Konkrete Fallbeispiele – etwa zu einem Geschäftsführer, der regelmäßig aus dem Ausland im Home-Office Leitungsentscheidungen für eine inländische Gesellschaft trifft, oder zu einer Konstellation mit CEO, CFO und COO in verschiedenen Staaten – würden die abstrakten Kriterien des § 10 AO und ihre Verknüpfung mit § 12 Satz 2 Nr. 1 AO anschaulich machen.

Beispielfall 1

Die AlphaTech GmbH (Sitz München) entwickelt Software. Die Geschäftsführung findet wie folgt statt:

- *CEO A: Wohnsitz und Homeoffice in München, Gesamtverantwortung, Strategie, wesentliche operative Entscheidungen.*
- *CFO B: Wohnsitz/Homeoffice Wien, Finanz- und Liquiditätssteuerung, Vorbereitung von Finanzierungs- und Steuerstrukturen.*
- *COO C: Wohnsitz/Homeoffice Barcelona, operative Projektsteuerung, übliche Lieferantenverträge.*

Die virtuelle Zusammenarbeit erfolgt wie folgt:

- *Wöchentliches Online-Meeting zur laufenden Steuerung (A, B, C).*
- *Monatliches virtuelles Strategie-Meeting (A, B) zu grundlegenden Weichenstellungen (z. B. neue Märkte, Großfinanzierungen).*
- *Physisches Büro der GmbH in München (klein, v. a. Adresse und gelegentliche Nutzung durch A).*
- *Die Homeoffices gehören den GF; die GmbH hat keine Betretungs- oder Mitnutzungsrechte.*

Abgrenzungsproblematik: Tagesgeschäft vs. außergewöhnliche Geschäfte

1. Tagesgeschäft (laufende Geschäftsführung**)** – *Beispiele:*
    - *CEO entscheidet über Marketingmaßnahmen, Produkteinführung, Preise im üblichen Rahmen (München).*
    - *CFO steuert laufende Zahlungsflüsse, Budgets, Bankkorrespondenz (Wien).*
    - *COO vergibt Standard-Projektaufträge an Dienstleister bis 50.000 € (Barcelona).*

    Laufende operative, finanzielle und organisatorische Entscheidungen finden im Rahmen des bestehenden Geschäftsmodells statt.

2. Außergewöhnliche Geschäfte (Grundlagenentscheidungen) – Beispiele**:**
    - *Beschluss zum Markteintritt in die USA und Gründung einer US-Tochter mit 1 Mio. € Kapital.*
    - *Aufnahme eines Bankdarlehens über 5 Mio. €.*
    - *Grundsatzentscheidung, eine komplette Produktlinie einzustellen und das Geschäftsmodell auf eine KI Plattform zu verlagern.*

    Diese Entscheidungen werden in den monatlichen Strategie Meetings gefasst (virtuell, maßgeblich CEO und CFO).

Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Betriebsstätte (§ 12 AO) – Rechtsfolge

1. **Ort der Geschäftsleitung (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung)** Maßgeblich ist, wo der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und wesentliche Maßnahmen angeordnet werden (Tagesgeschäft und außergewöhnliche Geschäfte).

   Im Beispiel:

- CEO A hat Gesamtverantwortung und trifft den Großteil der laufenden Leitungsentscheidungen in München (Home-Office/Büro).
- Die grundlegenden Beschlüsse werden zwar virtuell vorbereitet, organisatorischer Schwerpunkt und Dokumentation liegen bei der deutschen GmbH; der CEO sitzt in Deutschland.
- CFO (Wien) und COO (Barcelona) haben wichtige, aber funktional untergeordnete Leitungsbereiche; sie verlagern den „Mittelpunkt“ nicht, sondern ergänzen ihn.

Rechtsfolge:

Trotz virtueller Meetings und ausländischer Geschäftsführer ist ein einheitlicher Ort der Geschäftsleitung in Deutschland (München) anzunehmen. Diese gilt deshalb, da der Schwerpunkt der geschäftlichen Oberleitung faktisch und funktional beim CEO in Deutschland liegt und dort die wesentlichen Leitungsstränge zusammenlaufen.

2. Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO)

Die **Stätte der Geschäftsleitung** gilt als Betriebsstätte.

Diese ist anzunehmen beim CEO-Homeoffice in München, da:

- dort laufende geschäftsleitende Handlungen vorgenommen (Tagesgeschäft) werden und
- dort (bzw. am Münchner Sitz) auch die wesentlichen Grundlagenentscheidungen umgesetzt und dokumentiert werden.

Rechtsfolge:

Die Wohnung des CEO in München ist die Geschäftsleitungsbetriebsstätte der AlphaTech GmbH in Deutschland.

Beispielfall 2

Die B-GmbH unterhält Sitz, Produktionsstandort und ein Verwaltungsgebäude in Deutschland. Sie hat zwei Geschäftsführer. Herr Y ist interimistisch bestellter Geschäftsführer mit Büro in der deutschen Zentrale; er arbeitet ausschließlich dort und verantwortet die laufende operative Geschäftsführung: tägliche Steuerung von Produktion und Vertrieb, Freigabe von Ausgaben im Rahmen vorgegebener Limits, laufende Personalentscheidungen und die Umsetzung der von der Gesamtleitung beschlossenen Strategien. Daneben gibt es Frau Z mit Wohnsitz in Österreich; sie ist ebenfalls Geschäftsführerin der B-GmbH und arbeitet sowohl im österreichischen Homeoffice als auch regelmäßig in der deutschen Zentrale. Sie ist zuständig für die langfristige Unternehmensstrategie, die Expansion in neue Märkte, die jährliche Budget- und Investitionsplanung, Verhandlungen mit Banken über langfristige Finanzierungen, große Investitionsentscheidungen und M&A-Projekte sowie die Bestimmung der Kompetenzen von Interims-Geschäftsführern wie Y. Zeitlich verbringt Frau Z etwa 60 % ihrer Arbeitszeit in Deutschland in der Zentrale, wo sie Managementmeetings abhält, wesentliche Verträge unterschreibt und gemeinsam mit Herrn Y wichtige Leitungsentscheidungen trifft; die restliche Zeit arbeitet sie

von ihrem Homeoffice in Österreich aus und trifft dort ebenfalls einzelne Leitungsentscheidungen per Videokonferenz oder E-Signatur.

Rechtsfolge:

Innerstaatlich ist bei dieser multilokalen und virtuellen Leitungsstruktur nach § 10 AO zu bestimmen, wo der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung liegt. Maßgeblich sind Art, Gewicht und Häufigkeit der Leitungsentscheidungen an den verschiedenen Orten. Herr Y übt in Deutschland zwar umfangreiche Tagesgeschäfts-Leitungsfunktionen aus, ist aber inhaltlich an die Vorgaben der Gesamtleitung gebunden. Frau Z trifft die wesentlichen Grundlagenentscheidungen und viele geschäftsleitende Entscheidungen von einiger Wichtigkeit, und zwar sowohl in Deutschland als auch aus Österreich. Entscheidend ist hier die wertende Gesamtbetrachtung: Der Schwerpunkt ihrer zeitlichen Präsenz (ca. 60 %) liegt in der deutschen Zentrale; dort finden regelmäßig die zentralen Managementsitzungen statt, dort werden die wesentlichen Strategien, Budgets und Investitionen im Zusammenwirken mit den übrigen Führungskräften beschlossen und dort wird die Unternehmenspolitik nach außen verkörpert. Die aus dem österreichischen Homeoffice ausgeübten Leitungsfunktionen sind demgegenüber ergänzend. Unter diesen Umständen wird man den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung und damit den Ort der Geschäftsleitung im Sinne des § 10 AO in Deutschland verorten, konkret in der deutschen Zentrale. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO befindet sich damit in Deutschland; der Ort der Geschäftsleitung ist einheitlich, auch wenn ergänzende Leitungsakte von einem weiteren Ort (Homeoffice in Österreich) vorgenommen werden. Ein Nebeneinander mehrerer Orte der Geschäftsleitung im Rechtssinne ist nicht vorgesehen, vielmehr ist der eine (und einzige) Mittelpunkt zu bestimmen.

Abkommensrechtlich ist zu prüfen, ob Österreich eine Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 Abs. 1 OECD-MA annehmen würde.

II.5.3. Vertreterbetriebsstätte im Homeoffice

Der Entwurf erkennt ausdrücklich an, dass eine Vertreterbetriebsstätte auch dann entstehen kann, wenn die Vertretertätigkeit ausschließlich aus dem Homeoffice erfolgt. Aus Sicht der internationalen Praxis betrifft dies insbesondere international tätige Vertriebsmitarbeitende, die im Ausland ansässig sind und dort regelmäßig, überwiegend oder vollständig remote arbeiten.

Unklar sind indes Fälle, in denen im Homeoffice in einem Land gearbeitet wird, die Kunden jedoch in einem anderen ansässig sind. Für die Unternehmen wäre eine Konkretisierung sinnvoll, unter welchen Voraussetzungen eine regelmäßige virtuelle Vertragsverhandlung von zu Hause aus als „gewöhnliche Vermittlung oder Abschluss von Verträgen“ gilt. Beispielhaft macht es die „digitale Signatur“ möglich, vollkommen ortsunabhängig Verträge zu zeichnen und stellt damit den Bezug zu „Abschluss von Verträgen“ her. Im Rahmen der Vertreterbetriebsstätte besteht ein großes Risiko hinsichtlich eines Qualifikationskonflikts: Deutschland nimmt eine Vertreterbetriebsstätte an, wenn eine Abschlussvollmacht faktisch vorliegt - viele andere Länder legen den Begriff wesentlich weiter aus, so dass auch Vertragsverhandlungen ohne faktische Abschlussvollmacht betriebsstättenbegründend wirken (es reicht die wesentliche Rolle in der Verhandlung). Ohne entsprechende Klarstellung besteht die Gefahr, dass die abkommensrechtlichen Voraussetzungen zu weit ausgelegt werden.

Petitum:
Es wäre eine Klarstellung dahingehend wünschenswert, unter welchen Voraussetzungen eine regelmäßige virtuelle Vertragsverhandlung von zu Hause aus als „gewöhnliche Vermittlung oder Abschluss von Verträgen“ gilt.

II.5.4. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff im Bereich des Homeoffice

Zu Tz. 145 Ausführliche Würdigung der Beispiele

Der Entwurf verweist abkommensrechtlich ausdrücklich auf die aktualisierte Kommentierung zum OECD-Musterabkommen. Damit wird bei der Auslegung von Art. 5 OECD-MA künftig auch die neue Kommentierung zu Homeoffice-Sachverhalten (Tz. 44.1–44.21 OECD-MK 2025) herangezogen. Diese Einbindung internationaler Entwicklungen trägt wesentlich zu einer Harmonisierung im DBA-Kontext bei. Gleichzeitig ergeben sich für die Praxis der Global-Mobility-Funktion jedoch erhebliche Herausforderungen, die aus unserer Sicht weitere Konkretisierungen im endgültigen Schreiben erforderlich machen.

Neu eingeführt und ausführlich über 11 Absätze beschrieben, aber nicht definiert, wird die zusätzliche Voraussetzung eines geschäftlichen/ unternehmerischen Grundes für die Präsenz des Mitarbeiters im anderen Staat (commercial reason for the activities undertaken; MK 44.11 – MK 44.21). Diese Regelungen erschließen sich dem Leser nur sehr bedingt: Hinweise zum

Umgang mit den neuen Kriterien des OECD-Musterkommentars zu Homeoffice wären hilfreich, da der OECD-Musterkommentar sehr umfangreich und teilweise sehr offen formuliert ist. Hier verbleiben erhebliche Unsicherheiten.

Petitum:

Die Übernahme der OECD-Vorgaben ist hilfreich, jedoch bleiben die Ausführungen relativ vage. Der Entwurf sollte best practices, wie sie im OECD-Kommentar abgebildet sind, bezeichnen. Hilfreich wären zudem konkrete Kriterien, z. B. zeitliche Begrenzung, Auflistung von Konstellationen, die entweder eine Betriebsstätte auslösen und das Besteuerungsrecht konkret zuweisen oder es – im Sinne einer Negativliste – eben nicht tun. Insbesondere sollten die Voraussetzungen für das Vorliegen eines „commercial reason" klar und restriktiv definiert werden, um zu vermeiden, dass rein privat motivierte Homeoffice-Tätigkeiten im Ausland unbeabsichtigt zu einer Betriebsstättengründung führen. Dabei sollte klargestellt werden, dass ein „commercial reason" nicht bereits dann angenommen werden kann, wenn sich im Aufenthaltsstaat des Arbeitnehmers zufällig Kunden, Geschäftsmöglichkeiten oder sonstige Marktbezüge ergeben. Eine Diskussion und Würdigung der gegebenen Beispiele (MK 44.17) und Gegenbeispiele (MK 44.18), auch MK 44.21 aus deutscher Sicht sind notwendig, zumal Deutschland hinsichtlich des OECD-MK zum Betriebsstättenbegriff in der Vergangenheit durchaus Vorbehalte geäußert hat. Prominent ist der Vorbehalt zum sogenannten „painter example" in MK 212; früher MK 178.3

Zu Tz. 145 Klarstellung zur statischen vs. dynamischen Auslegungsmethode

Tz. 145 führt aus, dass für den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten die Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA maßgeblich und zu beachten sind. Offen bleibt allerdings, ob die Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA nach der statischen oder dynamischen Auslegungsmethode anzuwenden sind. Indem der Entwurf für Tz. 145 aktuelle Kommentierungen aus dem Jahr 2025 als allgemeingültigen Maßstab heranzieht, scheint es so, als ob frühere Versionen keine Bedeutung haben und damit ein dynamischer Ansatz verfolgt wird. Unterstützt wird dies durch die Lesart des BMF-Schreibens vom 24.12.2025 (IV B 2 – S 1301/01508/004/038, BStBl I 26, 26), nach der das BMF auch keine strikte statische Auslegung zu verfolgen scheint, sondern vielmehr u. U. auch eine dynamische Auslegung zulässt. Hier wäre eine Klarstellung sinnvoll, ob dies tatsächlich so gewollt ist.

Petitum:

Es sollte in Tz. 145 klargestellt werden, dass die Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA im Wege der dynamischen Auslegungsmethode auch auf bereits bestehende DBA anzuwenden sind. Um eine Verschärfung der Betriebsstättendogmatik bei Bestandsabkommen zu vermeiden, sollten bereits geprüfte Sachverhalte ohne wesentliche Änderungen weiterhin Bestandsschutz genießen. Hilfreich wäre, wenn die Steuerverwaltung bei diesem BMF-Schreiben so vorgeht wie bei den Verrechnungspreis-Richtlinien und den relevanten OECD-Text in deutscher Übersetzung als Anlage dem Schreiben hinzufügt.

Zu Tz. 145 Klarstellung / Hilfestellungen für Fälle > 50 % der Arbeitszeit im Homeoffice

In Tz. 145 wird lediglich klargestellt, dass die Nutzung eines Homeoffice zu weniger als 50 % der gesamten Arbeitszeit keine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründet. Umgekehrt fehlt jedoch eine ausdrückliche Klarstellung, welche konkreten Kriterien Anwendung finden sollen, wenn mindestens 50 % der gesamten Arbeitszeit im Homeoffice erbracht wird.

Petitum:

Es sollte klargestellt werden, welche konkreten Kriterien im Einzelfall maßgeblich sein sollen, wenn ein Arbeitnehmer mindestens 50 % seiner Arbeitszeit im Homeoffice erbringt. Dabei sollte insbesondere der Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die betreffenden Räumlichkeiten eine besondere Bedeutung zukommen. Wünschenswert wären außerdem weitere konkretisierende Hilfestellungen in welchen Fällen laut Verwaltung ein geschäftlicher Grund für die Nutzung des Homeoffice vorliegt (OECD-MK enthält diesbezüglich keine abschließende Auflistung). Zudem sollte klargestellt werden, dass auf die vereinbarte Arbeitszeit abgestellt wird, bzw. bei Führungskräften ohne evtl. klare Arbeitszeitvereinbarung sollte es auf Arbeitstagen an Werktagen begrenzt werden. Überdies wäre eine Klarstellung hilfreich, dass die nicht vom Arbeitsvertrag abgedeckten unbezahlten Arbeitszeiten, z. B. Wochenende, Feiertage, nicht in die Berechnung der gesamten Arbeitszeit eingerechnet werden. Außerdem sollte festgehalten werden, dass z. B. bei Grenzpendlern, die jeden Tag zwischen 2 Ländern – namentlich Tätigkeits- und Wohnsitzstaat – pendeln, der Arbeitstag als im Tätigkeitsstaat verbracht gilt, wenn der Grenzpendler dort mehr als 50 % seiner Tagesarbeitszeit tätig war.

Zu Tz. 146 Divergenz zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff bei Homeoffice-Fällen

Der Entwurf führt abkommensrechtlich zu einer Angleichung an die neuen OECD-Regelungen mit Verweis auf die Ziffern 44.1 bis 44.21 des OECD-MK, wonach Homeoffice-Tätigkeiten unter bestimmten Voraussetzungen eine Betriebsstätte begründen können. Insbesondere spielen der 50-Prozent-Indikator, der rollierende Zwölfmonatszeitraum sowie das Vorliegen eines geschäftlichen Grundes eine entscheidende Rolle.

Aus deutschem nationalem Blickwinkel bleibt es jedoch bei dem bisherigen Verständnis, dass ein Homeoffice in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet, da dem Arbeitgeber die erforderliche Verfügungsmacht über die häuslichen Räume des Arbeitnehmers fehlt. Dieser Grundsatz wird im Entwurf ausdrücklich bestätigt. Daraus ergibt sich eine relevante Differenzierung: Während abkommensrechtlich eine Betriebsstätte entstehen kann, wird diese innerstaatlich regelmäßig verneint. Für Outbound-Konstellationen bedeutet dies weiterhin eine Asymmetrie, die je nach Staat des Arbeitnehmers zu Doppelbesteuerungsrisiken führen kann.

Petitum:

Zusätzlich zu den OECD-Regelungen mit Verweis auf die Ziffern 44.1 bis 44.21 des OECD-MK sollte klargestellt werden, dass – in Übereinstimmung mit der innerstaatlichen Auslegung des Betriebsstättenbegriffs – auch bei Homeoffice-Sachverhalten die Verfügungsmacht eine wichtige Rolle spielt, also wenn dem Arbeitgeber eine Verfügungsmacht über die betreffenden Räumlichkeiten zukommt. Anderenfalls bestünde die Gefahr, dass auch rein privat motivierte Arbeitsortentscheidungen von Arbeitnehmern unter bestimmten Umständen als betriebliche Präsenz des Unternehmens gewertet werden, etwa wenn nach der OECD-Logik nachträglich ein „commercial reason“ für die Tätigkeit im betreffenden Staat angenommen wird.

Grundsätzlich würden wir uns zudem eine generelle Aussage – unabhängig vom Homeoffice – wünschen: Wenn der ausländische Staat auf Basis der Auslegung des OECD-MK eine Betriebsstätte annimmt, dann akzeptiert das BMF grundsätzlich diese im Outboundfall (und verzichtet somit auf steuerliche Bemessungsgrundlage dieser Betriebsstätte) – unabhängig davon, welche Voraussetzungen das BMF an eine Betriebsstätte stellt.

Zu Tz. 146 Workation

Der vorliegende Entwurf äußert sich in den Tz. 140 bis 146 zum klassischen, häuslichen Homeoffice. Es fehlt jedoch eine ausreichend klare Abgrenzung zu vorübergehenden Tätigkeiten im Inland, die vollumfänglich auf dem privaten Interesse der Mitarbeitenden beruhen und keinen wirtschaftlichen Bezug zum Inland haben (sog. „Workation“). Der Arbeitgeber hat an dem spezifischen inländischen Arbeitsort kein eigenes wirtschaftliches Interesse, das Unternehmen zielt mit dieser Präsenz nicht auf den inländischen Markt ab, und die Tätigkeit weist keinen funktionalen Bezug zum Inland auf. Eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Räumlichkeiten (z. B. das Hotelzimmer oder Ferienhaus) ist grundsätzlich nicht denkbar. Dennoch führt die fehlende explizite Regelung in der Praxis zur Rechtsunsicherheit.

Petitum:

Flexible Arbeitsmodelle (z. B. mobile Arbeit/Remote Working, hybrides Arbeiten zwischen Büro und Homeoffice, internationale Matrixstrukturen, etc.) nehmen stetig zu. Wir bitten um explizite Berücksichtigung dieser Entwicklungen, etwa durch Aussagen zu temporären Auslandsaufenthalten, Shared Office Spaces, “Workation” und Homeoffice-Nutzung im internationalen Kontext, damit die Regelungen nicht nur klassische dauerhafte Homeoffice-Fälle erfassen. Wir regen an, klarzustellen, dass eine vorübergehende Tätigkeit aus rein privatem Interesse („Workation“) unterhalb einer Bagatellgrenze keine Betriebsstätte (weder nach § 12 Satz 1 AO noch als Geschäftsleitungsbetriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr. 1 AO oder nach § 13 AO) begründet.

II. 7. Schiffe

Der aktuelle Entwurf stellt klar, dass fahrende Schiffe keine Betriebsstätte sein können (Tz. 151). Dies ist zu begrüßen. Da in den Einzelfällen (Tz. 156) auch speziell „schwimmende Energieerzeugungsanlagen“ genannt sind, würde es die Rechtssicherheit erhöhen, wenn man hiervon negativ den Einsatz von mobilen Installations- und Wartungsschiffen, temporären Plattformen, etc. als feste Einrichtung abgrenzen würde.

Weiteres

Darüber hinaus spart das neue BMF-Schreiben im Entwurf einige aus Sicht der Unternehmen wesentliche Felder aus, namentlich:

- Qualifikation von Personengesellschaften im Sinne der „Betriebsstätten"-Regeln (ist ggf. hinreichend im BMF-Schreiben vom 26.09.2014 geregelt, auf das hier allerdings auch verwiesen werden könnte).
- Umgang mit abweichender Qualifikation in In- und Ausland, z. B. Differenzierung von Fällen der Qualifikationsverkettung vs. Fällen, die nur über Verständigungsverfahren zu lösen sind. Diese Fälle werden aber immer wichtiger, weil
    - im Rahmen der immer zügigeren Veränderung des Betriebsstätten-Begriffs, die in den einzelnen Staaten in unterschiedlichem Umfang und unterschiedlicher Geschwindigkeit ins nationale Recht übernommen werden, Abweichungen in der internationalen Auslegung zunehmen;
    - physisch nicht mehr präsente Geschäftsmodelle, die sich unter die althergebrachten Regeln nur noch schwer subsumieren lassen, immer weiter Vordringen;
    - die relative Bedeutung der OECD und damit auch des OECD-MK in der Weltwirtschaft durch Entwicklungen von innen wie außen deutlich schwindet. Von innen dringen Länder-Egoismen immer weiter vor, von außen nimmt die relative wirtschaftliche Bedeutung der Nicht-OECD-Staaten wie Indien und China wirtschaftlich immer mehr zu;

Solche Qualifikationskonflikte sind ein entscheidendes Hemmnis für die aus deutscher gesamtwirtschaftlicher Sicht und dementsprechend auch zu adressieren.