

Grundsätze der Verwaltung für
den Betriebsstättenbegriff und
die -begründung im innerstaat-
lichen und internationalen
Steuerrecht

EY-Stellungnahme

Stand: Entwurf vom 13.02.2026



The better the question. The better the answer.
The better the world works.



Shape the future
with confidence

Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	2
2.	Innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff	3
2.1	Rn. 12: Zeitliche Festigkeit	3
2.2	Rn. 13, 134: Wechselwirkung der örtlichen und zeitlichen Festigkeit	4
2.3	Fehlende Ausführungen zur Betriebsstättenbegründung durch Personengesellschaften	5
2.4	Rn. 41: Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO)	5
2.5	Rn. 61 ff: Ständiger Vertreter	5
3.	Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff	6
3.1	Rn. 79: Unterschiede zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff	6
3.2	Rn. 9, 41: "(No) floating income" These im Abkommensrecht	7
3.3	Rn. 105 f.: Anti-Fragmentierungsklausel nach Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA	8
3.4	Rn. 118 ff.: Abhängiger Vertreter	8
4.	Einzelfälle – Homeoffice	8
4.1	Rn. 143: Nationales Recht: Leitungsfunktionen im Homeoffice	8
4.2	Rn. 145: Abkommensrecht	10
5.	Rn. 9, 41: Keine Betriebsstätte bei beschränkt steuerpflichtigen, rein vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften	11
6.	Deklarationspflichten	12
7.	Rn. 164: Konsolidierte Fassung	12

1. Executive Summary

Mit dem am 13.02.2026 versandten Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht (BMF-Entwurf) sollen die Voraussetzungen der Begründung einer Betriebsstätte im nationalen und internationalen Steuerrecht unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung systematisch dargestellt und zugleich aktuelle internationale Entwicklungen abgebildet werden.

Das BMF-Schreiben vom 24.12.1999 in der zuletzt geänderten Fassung soll insoweit aufgehoben werden, als es Ausführungen zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung enthält; im Übrigen soll es fortgelten, soweit dies die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) bestimmen, insbesondere für Fälle außerhalb des Anwendungsbereichs des § 1 Abs. 5 AStG und der BsGaV. Das überarbeitete BMF-Schreiben soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein, sofern gesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen.

Die inhaltliche Überarbeitung und teilweise Neufassung des BMF-Schreibens begrüßen wir ausdrücklich. Für die weiteren Beratungen bitten wir, insbesondere die folgenden Punkte zu berücksichtigen:

- Petition 1: Vereinheitlichung der zeitlichen Festigkeit im Rahmen des § 12 Satz 1 AO, insbesondere Bestimmung einer einheitlichen Sechs-Monats-Frist („mehr als“ oder „mindestens“).
- Petition 2: Klarstellung, in welchem Umfang eine starke Ausprägung einzelner Merkmale (insbesondere der örtlichen Festigkeit) eine schwächere zeitliche Festigkeit kompensieren kann und ob sowie inwieweit in diesen Fällen weiterhin an der Sechs-Monats-Frist festzuhalten ist. Entsprechende Ausführungen bezüglich der Wechselwirkung wären auch für die weiteren Tatbestandsmerkmale wünschenswert.
- Petition 3: Ergänzung um Ausführungen zur Vermittlung von (anteiligen) Betriebsstätten durch Personengesellschaften im innerstaatlichen Recht als auch im Abkommensrecht.
- Petition 4: Klarstellung, dass Unternehmen grundsätzlich nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte innehaben und mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten nur im Ausnahmefall in Betracht kommen, nämlich wenn eine Gewichtung der von den Geschäftsführern ausgeübten Tätigkeiten nicht möglich ist.
- Petition 5: Die Definition des ständigen Vertreters nach § 13 AO sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass reine

Hilfsgeschäfte beziehungsweise -tätigkeiten nicht erfasst werden. Zudem regen wir an, im BMF-Schreiben Ausführungen zu ergänzen, dass das rein faktische Tätigwerden des Vertreters für den Unternehmer nicht den Tatbestand des § 13 AO erfüllt.

- Petitem 6: Klarstellung, dass zwischen der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit „in der“ beziehungsweise „durch die“ Geschäftseinrichtung, wie sie vereinzelt in Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verwendet wird, grundsätzlich nicht zu differenzieren ist und hieraus keine materiellrechtlichen Anforderungen an das Vorliegen einer Betriebsstätte folgen.
- Petitem 7: Klarstellung, ob und in welchem Umfang der im nationalen Recht geltende Grundsatz des sogenannten „no floating income“ auch im Abkommensrecht Anwendung findet, insbesondere im Rahmen der Art. 7 in Verbindung mit Art. 5 OECD-Musterabkommen (OECD-MA).
- Petitem 8: Klarstellung, dass die Ausführungen in Rn. 105 f. zur Anti-Fragmentierungsklausel nach Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA nur insoweit Anwendung finden, als das jeweilige DBA eine solche Klausel enthält.
- Petitem 9: Klarstellung, dass die Ausführungen zur „führenden Rolle beim Abschluss von Verträgen“ in den Rn. 110, 116 f. des BMF-Entwurfs keine Anwendung finden, wenn eine solche Regelung – wie sie in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (2017) zu finden ist – in dem jeweiligen deutschen DBA nicht enthalten ist.
- Petitem 10: Klarstellung, dass Arbeitnehmer mit Leitungsfunktionen im Homeoffice allenfalls eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründen können, da eine Verfügungsmacht über private Räumlichkeiten nicht vorliegt.
- Petitem 11: Ergänzung eines Hinweises, wie die Verweisungen auf Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-Musterkommentars 2025 (OECD-MK 2025) zu verstehen sind; unter anderem, ob dem Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht im Abkommensrecht auch im Bereich des Homeoffice noch Relevanz zukommt und wie sich diese Interpretation mit dem BMF-Schreiben vom 24.12.2025 verträgt. Um internationale Verwerfungen zu vermeiden, sollten darüber hinaus in neuen DBA und im Rahmen von Änderungen bestehender DBA eindeutige Regelungen aufgenommen werden,

welche Fassung des OECD-MK die Vertragsstaaten bei der Auslegung des jeweiligen DBA zugrunde legen.

- Petitem 12: Klarstellung, dass beschränkt steuerpflichtige, rein vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften keine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO und auch keine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO innehaben. Dies sollte auch für Kapitalgesellschaften im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 EStG gelten.
- Petitem 13: Klarstellung, dass für Fälle, in denen eine beschränkte Steuerpflicht zwar nach nationalem Recht durch eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO begründet wird, das deutsche Besteuerungsrecht jedoch aufgrund eines DBA vollständig ausgeschlossen ist (zum Beispiel aufgrund der Negativfiktion des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA oder aufgrund einer bloßen gewerblichen Prägung), keine Deklarationspflichten für den (Nicht-)Steuerpflichtigen bestehen.
- Petitem 14: Veröffentlichung einer konsolidierten Fassung der weiterhin geltenden Teile des BMF-Schreibens vom 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2016 (BStBl. I 2017, 182) und des vorliegenden Schreibens veröffentlicht durch die Finanzverwaltung.

2. Innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff

2.1 Rn. 12: Zeitliche Festigkeit

Für die Begründung einer Betriebsstätte muss die Beziehung der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche von einer gewissen Dauer sein (sogenannte „zeitliche Festigkeit“).

Nach dem BMF-Entwurf liegt eine hinreichende zeitliche Festigkeit der Geschäftseinrichtung oder Anlage ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Begründung der Beziehung zur Erdoberfläche insbesondere in folgenden Fällen vor:

- wenn die Beziehung der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche *mehr als sechs Monate* [Hervorhebung der Verfasser] bestanden hat, selbst wenn ursprünglich eine kürzere Verweildauer geplant war (tatsächliche zeitliche Festigkeit [Ergänzung der Verfasser]);

- wenn die Geschäftseinrichtung oder Anlage dazu bestimmt ist, *mindestens sechs Monate* [Hervorhebung der Verfasser] an einem Ort zu verbleiben, auch wenn es tatsächlich zu einer kürzeren Verweildauer am jeweiligen Ort kommt (geplante zeitliche Festigkeit [Ergänzung der Verfasser]).

Die im BMF-Entwurf zur Begründung der Sechs-Monats-Frist zitierten Urteile betreffen ausschließlich die abkommensrechtliche Betriebsstätte beziehungsweise die abkommensrechtliche feste Einrichtung. Letztere entspricht im Wesentlichen der abkommensrechtlichen Betriebsstätte und dient ebenfalls als Anknüpfungspunkt für die Zuordnung des Besteuerungsrechts auf Abkommensebene, allerdings für Freiberufler. Gleichwohl ist die Konkretisierung der zeitlichen Festigkeit auch für Zwecke des § 12 Satz 1 AO zunächst zu begrüßen (siehe aber nachfolgende Ausführungen zur Problematik einer festen geplanten oder tatsächlichen Frist).

Die vorstehenden Ausführungen lassen sich dahin verstehen, dass grundsätzlich auf die geplante Dauer von mindestens sechs Monaten abzustellen ist und eine tatsächliche Unterschreitung dieser Dauer unschädlich ist. Umgekehrt kann bei einer ursprünglich geplanten Dauer weniger als sechs Monaten eine Betriebsstätte rückwirkend ab Beginn begründet werden, wenn die Sechs-Monats-Frist im Nachhinein tatsächlich überschritten wird.

Auffällig ist, dass der BMF-Entwurf für die tatsächliche Verweildauer (1. Spiegelstrich in Rn. 12) und für die geplante Verweildauer (2. Spiegelstrich in Rn. 12) unterschiedliche zeitliche Schwellen vorsieht („mehr als“ beziehungsweise „mindestens“ sechs Monate). Soll für die Begründung einer Betriebsstätte im Rahmen der zeitlichen Festigkeit auf eine feste Frist abgestellt werden, sollte diese einheitlich ausgestaltet sein.

Petition: Die Konkretisierung der zeitlichen Festigkeit im Rahmen des § 12 Satz 1 AO ist zu begrüßen. Dabei sollte eine einheitliche Sechs-Monats-Frist („mehr als“ oder „mindestens“) vorgesehen werden.

2.2 Rn. 13, 134: Wechselwirkung der örtlichen und zeitlichen Festigkeit

Zugleich steht die Festlegung einer festen (geplanten oder tatsächlichen) Frist unseres Erachtens in einem gewissen Spannungsverhältnis zu den Ausführungen in Rn. 13 und Rn. 134 des BMF-Entwurfs. Dort wird unter Bezugnahme auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung betont, dass die Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO nicht isoliert, sondern stets in ihrer Wechselwirkung im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu beurteilen sind.

Nach dieser Konzeption besteht insbesondere eine Wechselwirkung zwischen der örtlichen und der zeitlichen Festigkeit: Eine besonders stark ausgeprägte örtliche Festigkeit kann ein Indiz für das Vorliegen der zeitlichen Festigkeit sein; umgekehrt soll Entsprechendes ebenfalls gelten.

Mit anderen Worten soll ein schwach ausgeprägtes Tatbestandsmerkmal durch ein anderes, besonders stark ausgeprägtes Tatbestandsmerkmal kompensiert werden können. Zugleich müssen jedoch alle Tatbestandsvoraussetzungen des § 12 Satz 1 AO – wenn auch teilweise in abgeschwächter Form – grundsätzlich erfüllt sein.

Vor diesem Hintergrund fehlen im BMF-Entwurf bislang konkretisierende Aussagen,

- wie weit eine solche Kompensation reichen kann und

- wie schwach ein einzelnes Tatbestandsmerkmal ausgeprägt sein darf, um dennoch die Begründung einer Betriebsstätte anzunehmen.

Insbesondere wäre klarzustellen, ob und in welchem Umfang weiterhin auf die Sechs-Monats-Frist abzustellen ist, wenn bereits eine starke örtliche Festigkeit vorliegt, die als Indiz für die zeitliche Festigkeit dienen und diese teilweise ausgleichen kann. Entsprechender Konkretisierungsbedarf besteht grundsätzlich auch im Hinblick auf die Wechselwirkung der übrigen Tatbestandsmerkmale des § 12 Satz 1 AO zueinander.

Petition: Das Abstellen auf eine feste Frist für Zwecke der zeitlichen Festigkeit steht im Spannungsverhältnis zur Wechselwirkungslehre des I. Senats des BFH. Es sollte daher klargestellt werden, in welchem Umfang eine starke Ausprägung einzelner Merkmale (insbesondere der örtlichen Festigkeit) eine

schwächere zeitliche Festigkeit kompensieren kann und ob sowie inwieweit in diesen Fällen weiterhin an der Sechs-Monats-Frist festzuhalten ist. Entsprechende Ausführungen bezüglich der Wechselwirkung wären auch für die weiteren Tatbestandsmerkmale wünschenswert.

2.3 Fehlende Ausführungen zur Betriebsstättenbegründung durch Personengesellschaften

Eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO kann den Gesellschaftern einer Personengesellschaft vermittelt werden. Die „Vermittlung“ einer anteiligen Betriebsstätte ist insbesondere in Inbound-Konstellationen von erheblicher Relevanz. In diesem Zusammenhang äußert sich die Verwaltung im BMF-Schreiben vom 26.09.2014 (BStBl. I 2014, 1258) zur Anwendung der DBA auf Personengesellschaften, das den Betriebsstättenenerlass vom 24.12.1999 erweitert.

Das BMF-Schreiben im Entwurf enthält keinerlei Ausführungen zur Vermittlung von (anteiligen) Betriebsstätten durch Personengesellschaften sowohl für innerstaatliche als auch abkommensrechtliche Zwecke.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte um Ausführungen zur Vermittlung von (anteiligen) Betriebsstätten durch Personengesellschaften ergänzt werden, sowohl im innerstaatlichen Recht als auch im Abkommensrecht.

2.4 Rn. 41: Geschäftsleitungsbetriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO)

Nach Rn. 41 soll jeder Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte innehaben. Insbesondere gilt die Stätte der Geschäftsleitung als Betriebsstätte (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO; „no floating income“). Auch sogenannte reisende Unternehmer ohne weitere feste Geschäftseinrichtungen sollen regelmäßig über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte verfügen; fehlt eine andere feste Geschäftseinrichtung, soll regelmäßig die Wohnung des Steuerpflichtigen als Geschäftsleitungsbetriebsstätte gelten, selbst wenn sie dem Privatvermögen zuzuordnen ist.

In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob ein Unternehmen über mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten verfügen kann. Die Formulierung „zumindest eine

Geschäftsleitungsbetriebsstätte“ lässt sowohl die Annahme mehrerer Geschäftsleitungsbetriebsstätten als auch das Verständnis zu, dass jedes Unternehmen mindestens eine – nämlich die Geschäftsleitungsbetriebsstätte – innehat. Zutreffend ist nach unserer Auffassung letzteres. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO, wonach „die [Hervorhebung der Verfasser] Stätte der Geschäftsleitung“ als Betriebsstätte anzusehen ist. Im Übrigen spricht für diese Auffassung auch die BFH-Rechtsprechung (BFH vom 19.12.2007, I R 19/06, BStBl. II 2010, 398).

Zwar hat der BFH das Vorhandensein mehrerer Geschäftsleitungsbetriebsstätten in absoluten Ausnahmefällen grundsätzlich anerkannt (BFH vom 05.11.2014, IV R 30/11, BStBl. II 2015, 601). Voraussetzung ist jedoch, dass eine Gewichtung der an den verschiedenen Orten ausgeübten Leitungsfunktionen nicht möglich ist. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung (§ 10 AO) liegt grundsätzlich dort, wo sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die organisatorisch und wirtschaftlich bedeutsamste Stelle befindet. Nur in absoluten Ausnahmefällen, etwa bei mehreren gleichrangigen Geschäftsleitern mit gleichwertigen Aufgaben an unterschiedlichen Orten, kann von mehreren Geschäftsleitungsbetriebsstätten auszugehen sein.

Daraus folgt, dass Unternehmen im Regelfall nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte innehaben. Dieser Aspekt sollte klarstellend im finalen BMF-Schreiben ausdrücklich aufgenommen werden.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, dass Unternehmen grundsätzlich nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte innehaben und mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten nur im Ausnahmefall in Betracht kommen, nämlich wenn eine Gewichtung der von den Geschäftsführern ausgeübten Tätigkeiten nicht möglich ist. Ist hingegen eine Gewichtung möglich, sollte ausschließlich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründen. In allen übrigen Fällen sollte eine Betriebsstätte nur bei Erfüllung sämtlicher Tatbestandsvoraussetzungen des § 12 Satz 1 AO anzunehmen sein.

2.5 Rn. 61 ff: Ständiger Vertreter

Der BMF-Entwurf äußert sich in den Rn. 61 ff. zum ständigen Vertreter und dabei insbesondere zum Personenkreis, der nachhaltigen Geschäftsbesorgung sowie zur

Weisungsgebundenheit. Nach Rn. 63 ist gemäß § 13 Satz 1 AO ständiger Vertreter eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt.

Der BMF-Entwurf sieht keine Einschränkungen hinsichtlich der Tätigkeit des ständigen Vertreters vor. Nach unserer Auffassung sollten jedoch reine Hilfsgeschäfte beziehungsweise Hilfsbetätigungen nicht ausreichen, um einen ständigen Vertreter im Sinne des § 13 AO zu begründen. Dies folgt bereits aus dem Wortlaut der Norm, wonach der Vertreter „die“ [Hervorhebung der Verfasser] Geschäfte des Unternehmens zu besorgen hat. Erfasst sind damit ausschließlich solche Geschäfte, die unmittelbar der Verwirklichung des Unternehmenszwecks dienen. Reine Hilfsgeschäfte oder unterstützende Tätigkeiten fallen demgegenüber nicht unter § 13 AO.

Diese Auslegung entspricht sowohl der Rechtsprechung als auch der herrschenden Literatur (vgl. hierzu FG Hessen vom 18.12.2001, 8 K 6973/98; so auch Drüen, in Tipke/Kruse, § 13 AO, 177. Lfg. Rn. 4; Koenig, in, Koenig, 6. Aufl. 2026, AO § 13 Rn. 4; Gersch, in Klein, 19. Aufl. 2025, AO § 13 Rn. 2; Puls, in Oppel/Martini/Oertel, Internationales Steuerrecht, 1. Auflage 2025, § 13 AO, Rn. 15).

Im Übrigen dürfte eine derartige einschränkende Auslegung keine nennenswerten Auswirkungen auf das Steueraufkommen haben. Denn nach den einschlägigen DBA führen Hilfs- und Nebentätigkeiten eines ständigen Vertreters regelmäßig nicht zur Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte.

Darüber hinaus wird in der Literatur vereinzelt vertreten, dass § 13 AO kein wirksames Vertragsverhältnis zwischen dem Unternehmer und Vertreter voraussetzt, sondern vielmehr die faktische Tätigkeit des Vertreters für den Unternehmer und die Befolgung von dessen Weisungen ausreicht (so zum Beispiel Heinsen, in Gosch, § 13 AO, 196. EL 2026, Rn. 7; dahingehend auch Drüen, in Tipke/Kruse, § 13 AO, 177. Lfg. Rn. 5; Koenig, in, Koenig, 6. Aufl. 2026, AO § 13 Rn. 6; unklar Gersch, in Klein, 19. Aufl. 2025, AO § 13 Rn. 2: „Der Begriff des ständigen Vertreters setzt voraus, dass zwischen dem Vertreter und dem Unternehmen ein Vertretungsverhältnis besteht.“). Auch der BMF-Entwurf äußert sich nicht eindeutig zur faktischen Tätigkeit des Vertreters bzw. zum zwingenden Vorliegen eines Vertragsverhältnisses. In Rn. 67 heißt es: „Die Weisungsgebundenheit kann sich aus einem Arbeitsverhältnis

oder aus anderen vertraglichen Vereinbarungen zwischen ständigem Vertreter und Unternehmen ergeben.“ Dies könnte einerseits dahingehend verstanden werden, dass ein Vertragsverhältnis vorliegen muss. Andererseits ließe sich vertreten, dass der Begriff „kann“ in § 13 AO nicht zwingend eine ausdrücklich vertraglich eingeräumte Vollmacht voraussetzt, sondern auch ein faktisches Tätigwerden des Vertreters erfasst, sofern dieses dem Unternehmen zuzurechnen ist. Letztere Interpretation könnte als Definitionserweiterung des § 13 AO verstanden werden, da sie sich nicht aus dem Wortlaut ergibt und zu einer erhöhten Rechtsunsicherheit in der Anwendung der Vorschrift führen kann.

Da das faktische Tätigwerden des Vertreters für den Unternehmer unseres Erachtens zudem nicht klar definiert ist und sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch – soweit ersichtlich – aus der BFH-Rechtsprechung ergibt, sollte für Zwecke der Rechtssicherheit von dieser abgesehen werden. Daher regen wir an, Ausführungen im BMF-Schreiben aufzunehmen, dass das rein faktische Tätigwerden des Vertreters für den Unternehmer nicht den Tatbestand nach § 13 AO erfüllt.

Petition: Die Definition des ständigen Vertreters nach § 13 AO sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass reine Hilfsgeschäfte beziehungsweise -tätigkeiten nicht erfasst werden. Insoweit könnte beispielsweise Rn. 65 wie folgt formuliert werden: „Der ständige Vertreter gemäß § 13 AO besorgt die Geschäfte des Unternehmens, wenn er für dieses wirtschaftliche Tätigkeiten jeder Art ausführt, die in dessen Betrieb fallen und den Unternehmenszweck unmittelbar fördern; reine Hilfsgeschäfte beziehungsweise -tätigkeiten zählen nicht dazu.“ Zudem regen wir an, im BMF-Schreiben Ausführungen zu ergänzen, dass das rein faktische Tätigwerden des Vertreters für den Unternehmer nicht den Tatbestand des § 13 AO erfüllt.

3. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff

3.1 Rn. 79: Unterschiede zwischen innerstaatlichem und abkommensrechtlichem Betriebsstättenbegriff

Während Art. 5 Abs. 1 OECD-MA nach seinem Wortlaut voraussetzt, dass die

Geschäftstätigkeit eines Unternehmens durch eine feste Geschäftseinrichtung ganz oder teilweise ausgeübt wird, genügt es nach § 12 Satz 1 AO, dass eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage der Tätigkeit des Unternehmens dient.

Nach dem BMF-Entwurf setzt der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff dabei keine tatsächliche Nutzung voraus; ausreichend soll vielmehr sein, dass eine Geschäftseinrichtung oder Anlage vorhanden ist, die abstrakt geeignet ist, die konkrete Tätigkeit des Unternehmens zu fördern (Betriebsbereitschaft). Demgegenüber soll im Anwendungsbereich des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine rein abstrakte Eignung nicht ausreichen.

Die Abgrenzung der beiden Begriffe ist grundsätzlich zu begrüßen. In einzelnen DBA findet sich zudem die Formulierung, dass die Tätigkeit des Unternehmens „in der“ statt „durch die“ Geschäftseinrichtung ausgeübt wird (zum Beispiel DBA Schweiz, DBA Frankreich, DBA Großbritannien in der Fassung 1964). Der BFH hat jedoch klargestellt, dass dieser abweichende Wortlaut keine materiell-rechtlich höheren Anforderungen an das Vorliegen einer Betriebsstätte begründet (BFH vom 18.12.2024 – I R 47/21). Der Formulierung „in der Geschäftseinrichtung“ kommt danach keine eigenständige Bedeutung zu, da auch insoweit eine Ausübung der Tätigkeit „durch“ die Betriebsstätte vorausgesetzt wird.

Für diese Fallkonstellationen wäre eine kurze Klarstellung im BMF-Schreiben sachgerecht.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, dass zwischen der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit „in der“ beziehungsweise „durch die“ Geschäftseinrichtung, wie sie vereinzelt in DBA verwendet wird, grundsätzlich nicht zu differenzieren ist und hieraus keine abweichenden materiell-rechtlichen Anforderungen an das Vorliegen einer Betriebsstätte folgen.

3.2 Rn. 9, 41: “(No) floating income” These im Abkommensrecht

In den Rn. 9 und 41 des BMF-Entwurfs wird – in Übereinstimmung mit der BFH-Rechtsprechung – die Auffassung vertreten, dass jeder Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte unterhält. Hintergrund ist der Grundsatz, dass es grundsätzlich keine betriebsstättenlosen Einkünfte gibt (sogenanntes „no floating income“). Diese Ausführungen finden sich im

BMF-Entwurf allerdings ausschließlich im Zusammenhang mit der nationalen Betriebsstättendefinition. An dieser Stelle erscheint es sachgerecht, die einschlägige BFH-Rechtsprechung ausdrücklich zu zitieren (vgl. zum Beispiel BFH vom 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398).

In der Praxis stellt sich jedoch die Frage, ob dieser Grundsatz auch im Abkommensrecht gilt, insbesondere im Anwendungsbereich der Art. 7 in Verbindung mit Art. 5 OECD-MA. Dies ist in der Literatur umstritten und durch den BFH bislang nicht abschließend geklärt. In seinem Urteil vom 12.06.2013 (I R 47/12, BStBl. II 2014, 770, Rn. 15) führt der BFH aus, dass sich sogenannte betriebsstättenlose Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mit dem vom Senat vertretenen Rechtsverständnis vereinbaren lassen, welches allgemein – und damit auch für Abkommenszusammenhänge – Bedeutung beansprucht.

Demgegenüber lässt sich aus dem im BMF-Entwurf mehrfach zitierten BFH-Urteil vom 18.12.2024 (I R 39/21) die uneingeschränkte Geltung der „no floating income“-These im Abkommensrecht nicht eindeutig ableiten. Zwar hält der BFH in Rn. 27 f. des Urteils zunächst an diesem Grundgedanken fest, stellt jedoch zugleich klar, dass die Verwurzelung im Betriebsstättenstaat allein anhand der dortigen tatsächlichen Umstände zu beurteilen ist. Nur so lasse sich bestimmen, ob die abkommensrechtliche Schwelle zum Besteuerungsrecht des Betriebsstättenstaats überschritten ist oder es beim Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats verbleibt.

Nach der Systematik der Entscheidung betrifft dieser Gedanke jedoch primär Fälle, in denen zumindest an einem Ort eine Betriebsstätte besteht. Fehlt es hingegen vollständig an einer Betriebsstätte, greift nach Auffassung des BFH die Grundregel der Gewinnverteilungsnorm, wonach das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zusteht. Danach können im Abkommensrecht sogenannte „floating income“-Konstellationen jedenfalls dann bestehen, wenn überhaupt keine Betriebsstätte vorliegt.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, ob und in welchem Umfang der im nationalen Recht geltende Grundsatz des sogenannten „no floating income“ auch im Abkommensrecht Anwendung findet, insbesondere im Rahmen der Art. 7 in Verbindung mit Art. 5 OECD-MA.

3.3 Rn. 105 f.: Anti-Fragmentierungsklausel nach Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA

In den Rn. 105 und 106 nimmt das BMF zur Anti-Fragmentierungsklausel nach Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA Stellung. Diese zielt darauf ab, künstlichen Tätigkeits- und Funktionsteilungen entgegenzuwirken, indem sie die Anwendung des Negativkatalogs des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA einschränkt. Die Anti-Fragmentierungsklausel wurde erstmals mit dem OECD-MA 2017 eingeführt und ist daher regelmäßig nicht Bestandteil der von Deutschland abgeschlossenen DBA.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche Auswirkungen die Ausführungen in Rn. 105 und 106 nach Auffassung der Finanzverwaltung für Fälle entfalten sollen, in denen das jeweilige DBA eine entsprechende Klausel (noch) nicht enthält. Soweit die Verwaltung beabsichtigen sollte, die Rn. 105 f. auch auf bestehende Abkommen ohne Anti-Fragmentierungsklausel anzuwenden, stünde eine solche Auslegung im Widerspruch zum erkennbaren Willen der Vertragsstaaten.

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung sowie der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.2025) ist für die Auslegung von DBA der statische Ansatz maßgeblich. Danach ist ausschließlich die Fassung des OECD-MK 2025 heranzuziehen, die zum Zeitpunkt des Zustimmungsgesetzes zum jeweiligen DBA galt, sofern ein vergleichbarer oder identischer Wortlaut zwischen OECD-MA und DBA besteht. Dies muss erst recht für die Anwendung der Anti-Fragmentierungsklausel im Abkommensrecht gelten. Enthält ein DBA keine entsprechende Klausel, kann diese im Rahmen der Abkommensauslegung keine Berücksichtigung finden.

Folglich sind die Ausführungen in Rn. 105 f. lediglich insoweit anwendbar, als das jeweilige DBA eine Anti-Fragmentierungsklausel vorsieht.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, dass die Ausführungen in Rn. 105 f. zur Anti-Fragmentierungsklausel nur insoweit Anwendung finden, als das jeweilige DBA eine solche Klausel enthält.

3.4 Rn. 118 ff.: Abhängiger Vertreter

Nach dem BMF-Entwurf wird in deutschen DBA in der Regel am Kriterium der gewöhnlichen

Ausübung von Vertretungsmacht durch den Abschluss von Verträgen gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2014 festgehalten, ohne die jeweils Art. 5 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Regelung des konkreten deutschen DBA auf das Kriterium des Einnehmens der „führenden Rolle beim Vertragsschluss“ auszudehnen.

Hierbei stellt sich die Frage, welche Reichweite den Ausführungen in Rn. 110 und 116 f. zur „führenden Rolle beim Vertragsabschluss“ nach Auffassung der Finanzverwaltung in Fällen zukommen soll, in denen das jeweils einschlägige DBA eine entsprechende Klausel (noch) nicht vorsieht. Soweit die Finanzverwaltung beabsichtigen sollte, die Rn. 110 sowie 116 f. auch auf bestehende Abkommen ohne eine dem Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (2017) entsprechende Regelung anzuwenden, liefe eine solche Auslegung dem erkennbaren Willen der Vertragsstaaten zuwider. Dahingehend gelten die Ausführungen aus dem vorherigen Kapitel 3.3 zur statischen Auslegung von DBA entsprechend.

Somit bedarf es in den Fällen, in denen ein solcher Zusatz in bestehenden deutschen DBA fehlt, einer Klarstellung, dass die Ausführungen zur führenden Rolle beim Abschluss von Verträgen in den Rn. 110, 166 f. des BMF-Entwurfs keine Anwendung finden.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, dass die Ausführungen zur „führenden Rolle beim Abschluss von Verträgen“ in den Rn. 110, 116 f. keine Anwendung finden, wenn eine solche Regelung – wie sie in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA (2017) zu finden ist – in dem jeweiligen deutschen DBA nicht enthalten ist.

4. Einzelfälle – Homeoffice

4.1 Rn. 143: Nationales Recht: Leitungsfunktionen im Homeoffice

Rn. 143 des Entwurfs stellt darauf ab, dass durch die Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet werden könne. Zur Begründung wird ausgeführt, dass jedes gewerbliche Unternehmen zumindest über eine Betriebsstätte am Ort der Geschäftsleitung verfüge und es hierfür weder einer festen Geschäftseinrichtung noch einer Verfügungsmacht des Unternehmens über diese bedürfe. Maßgeblich sei vielmehr der Ort, an dem die geschäftsleitenden Handlungen des Tagesgeschäfts tatsächlich vorgenommen werden.

Diese Ausführungen sind unseres Erachtens dahingehend zu verstehen, dass die Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice allenfalls zur Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO führen kann.

Dies steht im Einklang mit den Ausführungen in Rn. 140 und 141 des Entwurfs, wonach Homeoffice-Tätigkeiten grundsätzlich keine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO beziehungsweise im Sinne des Art. 5 Abs. 1 und 4 OECD-MA begründen. Entsprechende beziehungsweise ähnliche Aussagen finden sich auch im AEAO zu § 12, Rn. 4. Dort wird ausgeführt, dass die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet, da der Arbeitgeber typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügt. Abweichendes soll nach dem AEAO zu § 12, Rn. 4 lediglich dann gelten, wenn ein Arbeitnehmer Leitungsfunktionen ausübt und hierdurch eine Verfügungsmacht des Unternehmens „vermittelt“.

Nach ständiger Rechtsprechung existiert grundsätzlich nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte stellt – wie in Rn. 40 des Entwurfs ausdrücklich ausgeführt – eine Erweiterung des allgemeinen Betriebsstättenbegriffs dar und erfordert nicht zwingend das Vorhandensein einer festen Geschäftseinrichtung. Folgerichtig kann für diese Sonderform der Betriebsstätte eine Verfügungsmacht über Räumlichkeiten auch denklogisch kein Tatbestandsmerkmal sein.

Zugleich wird in Rn. 39 f. des Entwurfs deutlich, dass in allen anderen Fällen – also außerhalb der ausdrücklich geregelten Fallgruppen des § 12 Satz 2 Nr. 1, 7 und 8 AO – stets sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 12 Satz 1 AO erfüllt sein müssen.

Die aus unserer Sicht vom BMF vertretene Auffassung, wonach durch Homeoffice-Tätigkeiten allenfalls eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet werden kann, ist zutreffend und ausdrücklich zu begrüßen. Eine Verfügungsmacht über private Räumlichkeiten des Arbeitnehmers liegt regelmäßig nicht vor und ist – wie dargestellt – für die Begründung einer

Geschäftsleitungsbetriebsstätte auch nicht erforderlich.

In der Praxis besteht derzeit erhebliche Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit eines Geschäftsführers aus dem Homeoffice zur Begründung einer Betriebsstätte führt, insbesondere wenn eine Gesellschaft über mehrere Geschäftsführer verfügt und einer der Geschäftsführer überwiegend oder ausschließlich in privaten Räumlichkeiten (Homeoffice) tätig wird. Diese Frage betrifft nicht nur in In- und Outbound-Konstellationen, sondern auch reine Inlandsfällen für Zwecke der Gewerbesteuer (Zerlegung). Besteht bereits eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, zum Beispiel in den Räumlichkeiten der Gesellschaft, sollte eine weitere (Geschäftsleitungs-) Betriebsstätte in den privaten Räumlichkeiten des Geschäftsführers nicht in Frage kommen. Oder anders gewendet: Nicht jeder Geschäftsführer im Homeoffice begründet stets eine (Geschäftsleitungs-) Betriebsstätte in seinen privaten Räumlichkeiten. Wie bereits oben dargelegt, besteht im Regelfall nur ein Ort der Geschäftsleitung und mithin nur eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte, sodass in der oben geschilderten Fallkonstellation regelmäßig keine weitere Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO begründet wird. Weiterhin sollte ein Geschäftsführer in seinem Homeoffice auch keine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO begründen, da es insoweit an der notwendigen Verfügungsmacht fehlt.

Im Übrigen würde eine solche extensive Annahme mehrerer (Geschäftsleitungs-) Betriebsstätten regelmäßig nicht zu einem erhöhten Steueraufkommen, sondern primär zu einer Zersplitterung von Betriebsstätten und damit zu erheblichen zusätzlichen Compliance-Belastungen für die Unternehmen führen.

Vor diesem Hintergrund wäre es wünschenswert, wenn das BMF-Schreiben klarstellte, dass mit „Leitungsfunktionen“ ausschließlich solche Tätigkeiten gemeint sind, die von Geschäftsführern beziehungsweise der Geschäftsleitung ausgeübt werden und geeignet sind, eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu begründen.

Darüber hinaus wäre zu begrüßen, wenn das BMF die Anwendung des letzten Satzes des AEAO zu § 12, Rn. 4, ausdrücklich ausschließen beziehungsweise streichen würde.¹ Diese

¹ „Anderes kann gelten, wenn ein Arbeitnehmer Leitungsfunktionen ausübt und diese Verfügungsmacht des Unternehmens vermitteln.“

Regelung kann derzeit dahingehend interpretiert werden, dass bereits die Homeoffice-Tätigkeit eines leitenden Angestellten (der nicht zwingend Geschäftsführer ist) auch außerhalb der Fälle der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zur Begründung einer „regulären“ Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO führen könne. Die im Grundsatz fehlende Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten soll nach AEAO zu § 12, Rn. 4, „vermittelt“ werden. Diese Sichtweise ist abzulehnen, da in diesen Fällen grundsätzlich keine „originäre“ Verfügungsmacht über die privaten Räume im Homeoffice vorliegt.

Im Ergebnis sollten Leitungsfunktionen außerhalb von Geschäftsführungsaufgaben der Geschäftsleitung zur Begründung einer Betriebsstätte stets eine originäre und nicht lediglich eine hilfsweise „vermittelte“ Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung – hier die Räumlichkeiten im Homeoffice – erfordern. Eine solche originäre Verfügungsmacht wird regelmäßig zu verneinen sein. Ebenso sollte eine Verfügungsmacht nicht durch Leitungsfunktionen „vermittelt“ werden können, da es der Annahme einer solchen Vermittlung regelmäßig gerade wegen des Fehlens einer originären Verfügungsmacht bedarf.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte klarstellen, dass Arbeitnehmer mit Leitungsfunktionen im Homeoffice allenfalls eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründen können, da eine Verfügungsmacht über private Räumlichkeiten grundsätzlich nicht vorliegt. Zur Vermeidung von Widersprüchen regen wir eine entsprechende Anpassung des AEAO zu § 12, Rn. 4, dahingehend an, den Satz: „Anderes kann gelten, wenn ein Arbeitnehmer Leitungsfunktionen ausübt und diese Verfügungsmacht des Unternehmens vermitteln“ zu streichen beziehungsweise klarzustellen, dass sich diese Aussage ausschließlich auf die Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO bezieht.

4.2 Rn. 145: Abkommensrecht

Rn. 145 des Entwurfsschreibens sieht vor, dass sich die Beurteilung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten an den Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK 2025 zu Art. 5 OECD-MA orientieren soll. Danach soll die Nutzung eines häuslichen Homeoffice durch einen Arbeitnehmer grundsätzlich nicht zur Begründung einer dem Arbeitgeber zuzurechnenden abkommensrechtlichen Betriebsstätte führen, sofern das Homeoffice weniger als 50 Prozent der

gesamten Arbeitszeit für den betreffenden Arbeitgeber genutzt wird. Sofern die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA als erfüllt angesehen werden, sollen weiterhin die Ausnahmetatbestände des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu beachten sein.

Soweit ersichtlich wurden im Zuge der Überarbeitung des OECD-MK 2025 die Ausführungen zur Verfügungsmacht („at the disposal“) im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten gestrichen (Tz. 18 und 19 des OECD-MK 2025). Insofern scheint es, als würde nach dem OECD-MK 2025 der Verfügungsmacht im Bereich der Homeofficetätigkeiten keine Bedeutung mehr beikommen. Stattdessen erscheint es nunmehr so, dass die Voraussetzung der Verfügungsmacht für die Begründung einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte durch die beiden kumulativ (neu) zu erfüllenden Voraussetzungen (50-Prozent-Regel sowie wirtschaftlicher Grund) ersetzt wurden.

Diese Auffassung könnte jedoch in einem Spannungsverhältnis zur ständigen Rechtsprechung des BFH sowie der seit Kurzem grundsätzlich auch vom BMF vertretenen statischen Auslegung von DBA stehen (vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.2025). Nach diesem Schreiben ist für die Auslegung eines DBA grundsätzlich die Fassung des OECD-MK maßgeblich, die zum Zeitpunkt des jeweiligen Zustimmungsgesetzes galt (statische Auslegung), sofern der Wortlaut der auszulegenden Abkommensbestimmung mit dem Wortlaut des OECD-MA identisch oder zumindest vergleichbar ist. Dabei sind auch die Bemerkungen („Observations“) der OECD-Mitgliedstaaten zu berücksichtigen.

Zugleich lässt das BMF-Schreiben vom 24.12.2025 innerhalb der Grenzen des Wortlauts der auszulegenden Abkommensbestimmung eine Berücksichtigung der jeweils zum Anwendungszeitpunkt geltenden Fassung des OECD-MK zu (sogenannte dynamische Auslegung), soweit es sich gegenüber früheren Fassungen insbesondere um bloße Klarstellungen oder Präzisierungen handelt. Die dynamische Auslegung ist damit nur innerhalb enger Grenzen zulässig.

Aus dem Entwurf geht jedoch nicht eindeutig hervor, ob die Finanzverwaltung die neuen Ausführungen in den Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK 2025 lediglich als Klarstellungen beziehungsweise Präzisierungen ansieht und diese daher auf sämtliche DBA anwenden möchte.

Unseres Erachtens handelt es sich bei den Ausführungen zur Beurteilung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten in den Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK 2025 nicht lediglich um Klarstellungen oder Präzisierungen gegenüber früheren Fassungen, da nach unserem Verständnis das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht „weggefallen“ ist (siehe dazu oben).

In diesem Zusammenhang besteht insbesondere in grenzüberschreitenden Sachverhalten das Risiko einer Doppelbesteuerung, zum Beispiel, in Outbound-Konstellationen, sofern der Quellenstaat keine Verfügungsmacht für Zwecke der Homeoffice-Betriebsstätte unter dem DBA vorsieht und Deutschland als Ansässigkeitsstaat weiterhin an dem Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht festhält. Sofern die weiteren Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte vorliegen, würde der Quellenstaat die Einkünfte, die auf die Homeoffice-Betriebsstätte entfallen, besteuern. Deutschland als Ansässigkeitsstaat würde – mangels Begründung einer Betriebsstätte im Quellenstaat nach deutscher Lesart – sämtliche Einkünfte der Besteuerung im Inland unterwerfen.

Eine divergierende Auslegung von DBA kann auch in weiteren Fällen zu einer Doppel- oder sogar Nichtbesteuerung führen. Daher regen wir an, dass in neuen DBA und im Rahmen von Änderungen bestehender DBA eindeutige Regelungen aufgenommen werden, welche Fassung des OECD-MK die Vertragsstaaten bei der Auslegung des jeweiligen DBA zugrunde legen.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte unseres Erachtens einen Hinweis dahingehend enthalten, wie die Verweisungen auf Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK 2025 zu verstehen sind; unter anderem, ob dem Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht im Abkommensrecht auch im Bereich des Homeoffice noch Relevanz zukommt und wie sich diese Interpretation mit dem BMF-Schreiben vom 24.12.2025 verträgt. Um internationale Verwerfungen zu vermeiden, sollten darüber hinaus in neuen DBA und im Rahmen von Änderungen bestehender DBA eindeutige Regelungen aufgenommen werden, welche Fassung des OECD-MK die Vertragsstaaten bei der Auslegung des jeweiligen DBA zugrunde legen.

5. Rn. 9, 41: Keine Betriebsstätte bei beschränkt steuerpflichtigen, rein vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens verfügt jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, zumindest (am Ort der Geschäftsleitung) über eine Betriebsstätte.

In der Praxis stellt sich jedoch regelmäßig die Frage, ob auch ausländische, rein vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften zumindest eine (Geschäftsleitungs-) Betriebsstätte begründen können. Dies ist unseres Erachtens zu verneinen.

Der BMF-Entwurf stellt zutreffend darauf ab, dass nur Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften eine Betriebsstätte begründen können. An dieser Voraussetzung fehlt es bei rein vermögensverwaltenden, beschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften.

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland unterliegen zwar der Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG und erzielen kraft Gesetzes ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, unabhängig von ihrer tatsächlichen Tätigkeit. Diese Gewerblichkeitsfiktion gilt jedoch nicht für beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften. Letztere können daher – vorbehaltlich des § 49 EStG – grundsätzlich alle Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG erzielen, mit Ausnahme der Einkünfte aus nichtselbständiger (und gegebenenfalls selbständiger) Arbeit.

Rein vermögensverwaltende, beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften erzielen folglich keine Gewinneinkünfte. Mangels Gewinneinkünften können sie daher auch keine inländische Betriebsstätte begründen.

Nach unserer Auffassung gilt dies gleichermaßen für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 2 Nr. 1 KStG, die mit Kapitalgesellschaften oder juristischen Personen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG vergleichbar sind und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus der Veräußerung inländischen Vermögens oder bestimmter Rechte erzielen.

Etwas anderes kann sich auch nicht aus § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 EStG ergeben. Die Rechtsfolge des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 EStG beschränkt sich darauf, dass diese

Einkünfte ausschließlich für Zwecke des § 49 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten. Die Vorschrift fingiert lediglich gewerbliche Einkünfte für Zwecke der beschränkten Steuerpflicht, aber keine (Geschäftsleitungs-) Betriebsstätte.

Aus Gründen der Rechtssicherheit regen wir an, den BMF-Entwurf über die Aussagen in Rn. 9 und 41 hinaus ausdrücklich zu ergänzen. Dabei sollte klargestellt werden, dass ausländische, rein vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften – einschließlich der in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 EStG genannten Körperschaften – keine Betriebsstätte nach nationalem Recht, das heißt im Sinne des § 12 AO, begründen.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte ausdrücklich klarstellen, dass beschränkt steuerpflichtige, rein vermögensverwaltende Kapitalgesellschaften keine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO und auch keine Geschäftsbetriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO innehaben. Dies sollte auch für Kapitalgesellschaften im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 EStG gelten.

6. Deklarationspflichten

In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob eine Deklarationspflicht besteht, wenn nach nationalem Recht zwar eine beschränkte Steuerpflicht begründet wird, das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der betreffenden Einkünfte jedoch aufgrund eines DBA vollständig ausgeschlossen ist. Eine solche Konstellation kann beispielsweise vorliegen, wenn zwar nach § 12 AO eine inländische Betriebsstätte anzunehmen ist, die ausgeübte Tätigkeit jedoch lediglich vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, sodass eine abkommensrechtliche Betriebsstätte aufgrund der Negativfiktion des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu verneinen ist oder bei einer aufgrund einer nationalen Fiktion (etwa einer gewerblichen Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) bestehenden Betriebsstätte.

Unseres Erachtens besteht in diesen Fällen keine Erklärungsspflicht. Verzichtet Deutschland aufgrund eines DBA vorbehaltlos und endgültig auf sein Besteuerungsrecht, entsteht die Steuerpflicht von Anfang an nicht. Der BFH hat bereits mit Urteil vom 22.10.1986 (I R 128/83, BStBl. II 1987, 253) entschieden, dass bei fehlender Steuerpflicht auch keine verfahrensrechtlichen Pflichten ausgelöst werden. Der BFH hat damit klargestellt, dass

verfahrensrechtliche Pflichten stets das Bestehen einer materiellen Steuerpflicht voraussetzen.

Überträgt man diese Grundsätze auf die oben genannte Konstellation, führt die abkommensrechtliche Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts dazu, dass die ausländische natürliche Person beziehungsweise Gesellschaft im Ergebnis keiner Erklärungsspflicht – etwa nach § 31 KStG – unterliegt. Eine spezialgesetzliche Regelung, die ungeachtet einer vollständigen DBA-Freistellung dennoch eine Deklarationspflicht anordnet (wie beispielsweise § 50c Abs. 1 EStG), besteht insoweit nicht.

Zudem wäre die Annahme einer Erklärungsspflicht systematisch kaum zu rechtfertigen, wenn bereits im Vorhinein feststeht, dass in Deutschland kein steuerliches Aufkommen entstehen kann. Eine solche Verpflichtung würde zu erheblichen verwaltungsökonomischen Belastungen sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung führen, ohne einen entsprechenden fiskalischen Nutzen zu erzielen.

Petition: Das BMF-Schreiben sollte klarstellende Ausführungen dahingehend ergänzen, dass für Fälle, in denen eine beschränkte Steuerpflicht zwar nach nationalem Recht durch eine inländische Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO begründet wird, das deutsche Besteuerungsrecht jedoch aufgrund eines DBA vollständig ausgeschlossen ist (zum Beispiel aufgrund der Negativfiktion des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA oder aufgrund einer bloßen gewerblichen Prägung), keine Deklarationspflichten für den (Nicht-) Steuerpflichtigen bestehen.

7. Rn. 164: Konsolidierte Fassung

Rn. 164 sieht vor, dass das BMF-Schreiben vom 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2016 (BStBl. I 2017, 182), insoweit aufgehoben werden soll, als es Ausführungen zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung von Betriebsstätten im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht enthält. Im Übrigen soll das BMF-Schreiben fortgelten, soweit dies durch die VWG BsGa bestimmt wird. Dies soll insbesondere für Fälle gelten, in denen weder § 1 Abs. 5 AStG noch die Regelungen der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung

(BsGaV) Anwendung finden, sowie für Zwecke des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG.

Aufgrund der Komplexität der Verwaltungsgrundsätze zur Betriebsstätte und der hierdurch entstandenen Unübersichtlichkeit – insbesondere infolge der nur teilweisen Aufhebung einzelner Ausführungen zum Betriebsstättenbegriff und zur Betriebsstättenbegründung im nationalen und internationalen Steuerrecht – ist für den Rechtsanwender nur schwer nachvollziehbar, welche der Randnummern des alten Schreibens in welchem Kontext noch anwendbar sind. Das Ziel der Veröffentlichung eines BMF-Schreibens, Steuerpflichtigen und Beratern die Auffassung der Finanzverwaltung mitzuteilen, damit diese sich daran orientieren können, wird damit in Teilen nicht erreicht.

Beispielhaft sei etwa auf die Ausführungen zur Gründung und Auflösung der Betriebsstätte Abschnitt 2.9 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999 verwiesen. Dieser Abschnitt wird im BMF-Schreiben vom 24.12.1999 formal unter Kapitel 2 „Aufteilung des Betriebsvermögens und der Einkünfte“ geführt, es handelt sich hierbei aber um die originäre Frage der Betriebsstättenbegründung. Dieser Aspekt wäre daher thematisch zwingend in dem BMF-Entwurf zu den „Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und der -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht“ zu thematisieren.

Deshalb erscheint es unseres Erachtens sachgerecht, eine konsolidierte Fassung zu veröffentlichen. Diese sollte die weiterhin anwendbaren Teile des BMF-Schreibens vom 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076) in der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2016 (BStBl. I 2017, 182) geänderten Fassung mit den Ausführungen des aktuellen BMF-Entwurfs beziehungsweise des späteren finalen BMF-Schreibens zusammenführen. Eine solche konsolidierte Darstellung würde die Übersichtlichkeit erhöhen und die Anwendung der Regelungen in der Praxis erheblich erleichtern.

Petition: Zur Verbesserung der Übersichtlichkeit und zur Stärkung der Rechtssicherheit regen wir an, dass die Finanzverwaltung eine konsolidierte Fassung der weiterhin geltenden Teile des BMF-Schreibens vom 24.12.1999 (BStBl. I 1999, 1076), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2016 (BStBl. I 2017, 182), und des vorliegenden Schreibens veröffentlicht.

EY | Building a better working world

Wir setzen uns für eine besser funktionierende Welt ein, indem wir neue Werte für Kunden, Mitarbeitende, die Gesellschaft und den Planeten schaffen und gleichzeitig das Vertrauen in die Kapitalmärkte stärken.

Mithilfe von Daten, KI und fortschrittlicher Technologie unterstützen unsere Teams ihre Kunden dabei, gemeinsam die Zukunft mit Zuversicht zu gestalten und Antworten auf die drängendsten Fragen von heute und morgen zu finden.

Unsere Teams bieten ein breit gefächertes Dienstleistungsspektrum in den Bereichen Assurance, Consulting, Tax sowie Strategy and Transactions an. Unterstützt durch fundiertes Branchenwissen, ein global verbundenes, multidisziplinäres Netzwerk und vielfältige Ökosystem-Partner bieten unsere Teams Dienstleistungen in mehr als 150 Ländern und Regionen an.

All in to shape the future with confidence.

„EY“ und „wir“ beziehen sich auf die globale Organisation oder ein oder mehrere Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited, von denen jedes eine eigene juristische Person ist. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Kunden. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten erhebt und verarbeitet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind unter ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen über unsere Organisation finden Sie unter ey.com.

© 2026 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

BKR 2602-106
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de.



EY Tax GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der EY Tax GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.