

Betriebsstätte

Der steuerliche Anknüpfungspunkt zwischen § 12 AO, Art. 5 OECD-Musterabkommen und moderner Unternehmenswirklichkeit

Vom schweizerischen Warenlager über Bauausführung, Vertreter, Server und Homeoffice bis zur Gewinnzurechnung und zum „floating income“.

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstraftverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

www.steuerrecht.com

Executive Summary

- Der Begriff der Betriebsstätte ist kein einheitlicher Universalbegriff. Für einen deutschen Steueranspruch ist zuerst das innerstaatliche Recht – insbesondere § 12 AO und gegebenenfalls § 13 AO – anzuwenden. Erst danach ist zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen das deutsche Besteuerungsrecht begrenzt.
- Eine nationale Betriebsstätte bleibt national bestehen, auch wenn das Abkommen keine Betriebsstätte annimmt. Das Abkommen kann den bestehenden Steueranspruch jedoch sperren. Umgekehrt kann ein Abkommen keinen Steueranspruch schaffen, den das deutsche Recht nicht kennt.
- Die jüngere BFH-Rechtsprechung konkretisiert die zeitliche Festigkeit, die Verfügungsmacht und die erforderliche „Verwurzelung“. Sechs Monate bilden grundsätzlich die zeitliche Untergrenze; das Ergebnis beruht aber stets auf einer Gesamtwürdigung von Ort, Dauer, Nutzung und tatsächlicher Herrschaft.
- Warenlager, Bauplätze, Räume bei Auftraggebern, Homeoffices, Server, Marktstände, Schiffe und ausgelagerte Managementstrukturen sind keine bloßen Etiketten. Entscheidend ist, welche Tätigkeit tatsächlich wo, wie lange, mit welcher Zugriffsmöglichkeit und für wessen Unternehmen ausgeübt wird.
- „Floating income“ bezeichnet im deutschen Betriebsstättenrecht die Vorstellung betriebsstättenloser gewerblicher Einkünfte. Der BFH lehnt sie grundsätzlich ab: Ein Unternehmen verfügt jedenfalls über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Die Existenz einer Betriebsstätte beantwortet allerdings noch nicht, welcher Gewinn ihr zuzurechnen ist.
- Die OECD hat 2025 die Kommentierung grenzüberschreitender Homeoffice-Tätigkeit neu gefasst. Unter 50 Prozent der Gesamtarbeitszeit entsteht danach regelmäßig keine feste Geschäftseinrichtung des Arbeitgebers; ab 50 Prozent sind sämtliche Umstände und insbesondere ein geschäftlicher Grund für die Tätigkeit im anderen Staat zu würdigen.

Inhalt

Executive Summary	2
I. Ein Begriff – mehrere Rechtsordnungen.....	7
1. Die Betriebsstätte als steuerlicher Nexus	7
2. Vier Fragen, die strikt auseinanderzuhalten sind.....	8
II. Historische Entwicklung: vom Warenlager zum Homeoffice	8
1. Vom Ursprungslandprinzip zur festen Geschäftseinrichtung.....	8
2. Das Lehrbeispiel des Schweizer Kuckucksuhrenherstellers	9
3. Die Serverdiskussion: körperlicher Ort, immaterielle Website.....	9
4. BEPS und die Verhinderung künstlicher Vermeidung.....	10
5. Homeoffice und hybride Arbeit.....	10
III. Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO	11
1. Grundtatbestand des § 12 Satz 1 AO.....	11
a) Geschäftseinrichtung oder Anlage.....	11
b) Örtliche Festigkeit	11
c) Zeitliche Festigkeit	12
d) Dienen der unternehmerischen Tätigkeit	12
e) Verfügungsmacht und Verwurzelung.....	12
2. Die Regelbeispiele des § 12 Satz 2 AO	13
3. Geschäftsleitungsbetriebsstätte.....	13
4. Bauausführung und Montage.....	14
5. Ständiger Vertreter nach § 13 AO	14
IV. Der abkommensrechtliche Begriff nach Art. 5 OECD-MA.....	14
1. Die feste Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1.....	14
2. Ausnahmen für vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten	15
3. Bau- und Montagebetriebsstätte	15

4. Vertreterbetriebsstätte.....	16
5. Servicebetriebsstätte und sonstige treaty-specific rules	16
V. Bleibt die nationale Subsumtion unter dem DBA erhalten?.....	16
1. Inbound: ausländisches Unternehmen in Deutschland.....	17
2. Outbound: deutsches Unternehmen im Ausland	17
3. Fünf Vergleichsfälle	18
VI. Besondere Erscheinungsformen der Betriebsstätte	18
1. Warenlager, Logistikzentrum und Fulfilment	18
2. Räume beim Auftraggeber und beim Dienstleister	18
3. Homeoffice	19
4. Server, Cloud und digitale Infrastruktur.....	19
5. Bau, Montage und Projektketten	20
6. Vertreter, Vertriebsmitarbeiter und Kommissionäre	20
7. Geschäftsleitungs-, Organ- und Managementgesellschaften.....	20
8. Marktstände, Automaten, Energieanlagen und Pipelines.....	20
9. Schiffe und sonstige „floating structures“	21
10. Umsatzsteuerliche feste Niederlassung	21
VII. „Floating income“ und betriebsstättenlose Einkünfte.....	22
1. Bedeutung im deutschen Betriebsstättenrecht.....	22
2. Abgrenzung zu „stateless income“	22
3. Keine Abkürzung bei der Gewinnzurechnung	22
4. Beispiel: der reisende Berater.....	23
VIII. Rechtsprechung 2021 bis 2026 und ihre Leitlinien	24
1. BFH I R 39/21: sechs Monate betreffen Ort und Tätigkeit	24
2. BFH I R 47/21: Taxifunkzentrale und „Verwurzelung“	25
3. BFH I R 47/20: Dienstleistung in fremden Räumen	25

4. BFH III R 35/20 und FG Berlin-Brandenburg: Outsourcing	26
5. BFH I R 32/20: nationale Betriebsstätte, DBA und Gewerbesteuer	26
6. BFH X R 8/21: Arbeitszimmer eines Online-Pokerspielers.....	27
7. BFH I R 45/22 und I R 49/23: Gewinnaufteilung ist keine Fiktion	27
8. BFH I R 5/24: Entstrickung und ausländische Betriebsstätte.....	27
9. EuGH C-538/20 – W AG: finale Betriebsstättenverluste.....	28
10. Gesamtauswertung der Rechtsprechung.....	28
IX. Gewinnzurechnung: Art. 7 OECD-MA, § 1 Abs. 5 AStG und BsGaV	29
1. Die Betriebsstätte ist kein eigener Rechtsträger	29
2. Die zweistufige AOA-Analyse	29
3. Typische Zurechnungsfehler	29
4. Gewerbesteuerliche Besonderheiten.....	30
X. Verfahren, Beweis, Haftung und Steuerstrafrecht	30
1. Tatsachen entscheiden – nicht Organigramme	30
2. Dokumentationsmatrix	31
3. Berichtigung und Steuerstrafrecht	31
4. Organpflichten und persönliche Haftung	32
5. Betriebsprüfung und Verständigungsverfahren.....	32
XI. Praxisfälle und Gestaltungsstrategien	32
Fall 1: Schweizer Uhrenlager in Köln	32
Fall 2: Achtmonatige Baustelle eines ausländischen Unternehmens	33
Fall 3: Vertriebsleiter im deutschen Homeoffice.....	33
Fall 4: Cloudplattform und eigener Server	33
Fall 5: Managementgesellschaft im Inland.....	33
XII. Zukünftige Entwicklung aus Sicht der OECD.....	34
1. Homeoffice wird vom Ausnahmefall zum Regelungsfall	34

2. Natürliche Ressourcen und kürzere Schwellen	34
3. Physische Präsenz bleibt – wird aber ergänzt.....	34
4. Dynamische OECD-Kommentierung und Rechtssicherheit	35
5. Prognose	35

I. Ein Begriff – mehrere Rechtsordnungen

1. Die Betriebsstätte als steuerlicher Nexus

Die Betriebsstätte ist der klassische sachliche Anknüpfungspunkt für die Besteuerung grenzüberschreitender Unternehmensgewinne. Sie ersetzt keine Gesellschaft, besitzt grundsätzlich keine eigene Rechtspersönlichkeit und ist zivilrechtlich kein selbstständiger Rechtsträger. Steuerrechtlich verdichtet sie jedoch eine unternehmerische Präsenz an einem Ort so weit, dass der Belegenheits- oder Tätigkeitsstaat auf einen Teil des Unternehmensgewinns zugreifen darf. Für das deutsche Recht definiert § 12 AO die Betriebsstätte als jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.¹

Neben der sachlichen Betriebsstätte kennt das deutsche Recht den ständigen Vertreter nach § 13 AO. Er ist keine Unterart jeder Betriebsstätte, sondern ein eigenständiger persönlicher Anknüpfungstatbestand. Die Abgrenzung ist praktisch bedeutsam, weil Räume fehlen können, obwohl eine Person nachhaltig Geschäfte besorgt, Verträge abschließt oder vermittelt, Aufträge einholt oder einen Warenbestand unterhält und daraus ausliefert.²

Im internationalen Steuerrecht kommen mindestens drei Ebenen hinzu: das innerstaatliche Recht des Quellenstaats, das innerstaatliche Recht des Ansässigkeitsstaats und das einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen. Art. 5 OECD-Musterabkommen dient vielen Abkommen als Vorbild, ist aber selbst kein unmittelbar geltendes Gesetz. Maßgeblich bleibt der Wortlaut des konkreten DBA einschließlich seiner zeitlichen Fassung, Protokolle und gegebenenfalls Änderungen durch multilaterale Instrumente. Das neue BMF-Schreiben vom 18. Juni 2026 stellt deshalb zutreffend eine zweistufige Prüfung voran: Zuerst ist der nationale Steueranspruch anhand von § 12 oder § 13 AO zu bestimmen; anschließend ist zu untersuchen, ob das DBA diesen Anspruch einschränkt.³

¹ § 12 AO in der geltenden Fassung, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__12.html.

² § 13 AO, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__13.html.

³ BMF, Schreiben vom 18.06.2026, IV B 2 – S 1301/01410/007/264, DOK COO.7005.100.4.15084825, Rn. 2 bis 6: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2026-06-18-grunds-verwal-betriebsstaettenbegriff.html.

2. Vier Fragen, die strikt auseinanderzuhalten sind

1. Entsteht nach deutschem innerstaatlichem Recht ein Steueranspruch? Dafür sind insbesondere § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, § 2 Nr. 1 KStG, § 2 GewStG sowie § 12 und § 13 AO maßgeblich.
2. Begrenzt ein DBA diesen Steueranspruch? Das setzt eine Auslegung des konkreten Betriebsstättenartikels, regelmäßig Art. 5, voraus.
3. Welcher Gewinn ist der Betriebsstätte zuzurechnen? Die Existenzprüfung ist von Art. 7 OECD-MA, § 1 Abs. 5 AStG und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung zu trennen.
4. Welche Entlastungsmethode gilt? Freistellung, Anrechnung, Aktivitätsvorbehalt, Rückfall- oder Switch-over-Regelungen sind erst nach Existenz und Zurechnung zu prüfen.

Der BFH hat die Trennung zwischen nationalem und abkommensrechtlichem Begriff bereits 2016 ausdrücklich hervorgehoben. Eine DBA-Definition wirkt nicht automatisch in das innerstaatliche Recht hinein. Das gilt insbesondere für gewerbesteuerrechtliche Kürzungs- und Anknüpfungsnormen, deren Betriebsstättenbegriff sich grundsätzlich nach § 12 AO richtet.⁴

II. Historische Entwicklung: vom Warenlager zum Homeoffice

1. Vom Ursprungslandprinzip zur festen Geschäftseinrichtung

Die Betriebsstätte entstand nicht aus einer technischen Definition, sondern aus einem politischen Ausgleich: Der Ansässigkeitsstaat beansprucht grundsätzlich den Weltgewinn „seines“ Unternehmens; der Tätigkeits- oder Quellenstaat verlangt einen Anteil, wenn die wirtschaftliche Betätigung in seinem Gebiet eine hinreichende Intensität erreicht. Arbeiten des Völkerbunds ab 1921 führten 1928 zu ersten Musterabkommen. Die späteren OECD-Modelle knüpften an diese Entwicklung an und machten die feste Geschäftseinrichtung zum zentralen Schwellenbegriff.⁵

Der OECD-Entwurf von 1963 und das Musterabkommen von 1977 systematisierten die bis heute erkennbare Grundstruktur: Unternehmensgewinne werden grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat besteuert, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Staat durch eine dort gelegene

⁴ BFH, Urteil vom 20.07.2016 – I R 50/15, BFHE 254, 365, BStBl II 2017, 230: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE201610224/>.

⁵ Zur historischen Entwicklung OECD, Model Tax Convention 2014, Introduction, insbesondere Arbeiten ab 1921 und erstes Muster 1928: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version_g1g57dda/9789264239081-en.pdf.

Betriebsstätte aus. Der Betriebsstättenbegriff wurde damit zur Schwelle zwischen bloßem grenzüberschreitendem Marktgeschäft und steuerlich relevanter Präsenz.⁶

2. Das Lehrbeispiel des Schweizer Kuckucksuhrenherstellers

Ein klassisches Lehrbild macht die Entwicklung greifbar: Ein Hersteller von Kuckucksuhren mit Sitz in der Schweiz lagerte fertige Uhren dauerhaft in Deutschland, damit Bestellungen auch im Winter ausgeliefert werden konnten.

Nach § 12 Satz 2 Nr. 5 AO kann das deutsche Warenlager eine inländische Betriebsstätte sein, wenn eine feste Einrichtung, eine hinreichende Dauer, die tatsächliche Verfügungsmacht und ein unmittelbares Dienen für das Unternehmen vorliegen. Der nationale Begriff fragt nicht danach, ob die Tätigkeit lediglich vorbereitend oder unterstützend ist. Im DBA kann das Ergebnis anders ausfallen: Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nimmt bestimmte Einrichtungen, die ausschließlich der Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung dienen, vom Betriebsstättenstatus aus, soweit das konkrete Abkommen die Ausnahme enthält und ihre Voraussetzungen erfüllt sind. Das Lager bleibt dann national eine Betriebsstätte; Deutschland darf den Unternehmensgewinn gleichwohl abkommensrechtlich nicht aufgrund dieser Präsenz besteuern.⁷

Das Warenlager zeigt bereits das Grundproblem des gesamten Betriebsstättenrechts: Ein und derselbe Ort kann nach § 12 AO eine Betriebsstätte und nach dem DBA keine Betriebsstätte sein.

3. Die Serverdiskussion: körperlicher Ort, immaterielle Website

Mit dem elektronischen Geschäftsverkehr wurde die physische Logik herausgefordert. Eine Website besteht aus Daten und Software; sie ist kein körperlicher Ort und deshalb für sich genommen keine feste Geschäftseinrichtung. Der Server, auf dem die Website gespeichert ist, ist dagegen ein körperliches Gerät. Er kann eine Betriebsstätte begründen, wenn er an einem Ort hinreichend fest installiert ist, dem Unternehmen gehört oder von ihm gemietet und tatsächlich betrieben wird und

⁶ OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963: https://www.oecd.org/en/publications/draft-double-taxation-convention-on-income-and-capital_9789264073241-en.html.

⁷ BMF-Schreiben vom 18.06.2026, Rn. 94 ff. zu den Ausnahmen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA und zur Abweichung vom nationalen Recht: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2026-06-18-grunds-verwal-betriebsstaettenbegriff.pdf.

über ihn wesentliche Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden. Ein üblicher Hostingvertrag verschafft dem Kunden dagegen regelmäßig keine Verfügungsmacht über einen bestimmten Server.⁸

Der Serverfall lehrt zweierlei. Erstens bleibt die Betriebsstätte auch in der digitalen Wirtschaft an Tatsachen gebunden: Standort, Eigentum oder Miete, technische Herrschaft, Dauer und Funktion. Zweitens reicht eine technische Infrastruktur nicht aus, wenn die darüber ausgeübte Funktion nur vorbereitend oder unterstützend ist und das konkrete DBA Art. 5 Abs. 4 anwendet. Ob Personal am Serverstandort tätig ist, ist nicht zwingend; entscheidend kann die automatisierte Geschäftsfunktion sein.

4. BEPS und die Verhinderung künstlicher Vermeidung

Die Globalisierung zeigte, dass Unternehmen Betriebsstätten nicht nur durch fehlende Gebäude, sondern auch durch Vertragsgestaltung vermeiden konnten. BEPS Action 7 zielte deshalb auf Kommissionärsmodelle, formal unabhängige Vertreter und die Aufspaltung zusammenhängender Tätigkeiten. Das OECD-Muster 2017 weitete die Vertreterbetriebsstätte aus und führte eine Anti-Fragmentierungsregel ein. Diese Änderungen wirken jedoch nur, soweit sie im konkreten DBA umgesetzt wurden.⁹

5. Homeoffice und hybride Arbeit

Die nächste Entwicklungsstufe ist nicht vollständig digital, sondern räumlich verteilt: Arbeitnehmer, Geschäftsführer und Gesellschafter arbeiten grenzüberschreitend aus Wohnungen, Ferienhäusern oder Coworking-Spaces. Die OECD hat 2025 die Kommentierung zu Art. 5 Abs. 1 umfassend ergänzt. Für Tätigkeiten von weniger als 50 Prozent der Gesamtarbeitszeit in einem beliebigen Zwölfmonatszeitraum soll das Homeoffice grundsätzlich keine Geschäftseinrichtung des Unternehmens sein. Bei mindestens 50 Prozent entscheidet eine Gesamtwürdigung, wobei ein geschäftlicher Grund für die Präsenz im anderen Staat besonders gewichtig ist.¹⁰

⁸ OECD Model Tax Convention 2017, Commentary on Article 5, Rn. 122 bis 131 zur Website- und Serverbetriebsstätte: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf.

⁹ OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report: https://www.oecd.org/en/publications/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en.html.

¹⁰ OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention, Commentary on Article 5, neue Rn. 44.1 bis 44.21: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_c7031e1b/5798080f-en.pdf.

Damit verschiebt sich der Schwerpunkt nicht von Tatsachen zu Formularen, sondern von der bloßen arbeitsvertraglichen Erlaubnis zur tatsächlichen Funktion. Kundenkontakt, Lieferantensteuerung, Zugang zu lokalen Ressourcen, Zeitzonenservice oder eine regionale Marktaufgabe können einen geschäftlichen Grund begründen. Der Wunsch, einen bestimmten Mitarbeiter zu halten, oder die bloße Einsparung von Büroflächen genügt nach der OECD grundsätzlich nicht.

III. Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO

1. Grundtatbestand des § 12 Satz 1 AO

§ 12 Satz 1 AO verlangt kumulativ eine Geschäftseinrichtung oder Anlage, eine feste Beziehung zu einem Ort, eine gewisse Dauer, ein Dienen für die Tätigkeit des Unternehmens sowie eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht. Die Begriffe dürfen nicht isoliert schematisch geprüft werden. Die neuere Rechtsprechung betont ihre Wechselwirkung und fragt zusammenfassend, ob die unternehmerische Tätigkeit an dem Ort ausreichend „verwurzelt“ ist.

a) Geschäftseinrichtung oder Anlage

Eine Geschäftseinrichtung ist grundsätzlich körperlich. Räume, abgegrenzte Flächen, Maschinen, Windkraftanlagen, Pipelines, Automaten, Container, Schreibtische, Aktenschränke und im Einzelfall sogar ein für die Tätigkeit verwendeter Laptop können erfasst sein. Eine besondere bauliche Qualität ist nicht erforderlich. Rein immaterielle Rechte, eine Internetadresse oder eine Website genügen dagegen nicht.¹¹

b) Örtliche Festigkeit

Die Einrichtung muss mit einer bestimmten Stelle der Erdoberfläche verbunden sein. Eine mechanische Verbindung ist nicht erforderlich; die wiederkehrende Belegenheit an derselben Stelle kann ausreichen. Bewegliche Einrichtungen können während eines vorübergehend festen Standorts örtlich fest sein. Umgekehrt fehlt es bei einem ständig fahrenden Fahrzeug oder einem Schiff regelmäßig an einer festen Beziehung zu einem bestimmten Ort, solange keine stationäre Nutzung hinzutritt.

¹¹ BMF-Schreiben vom 18.06.2026, Rn. 10; dort mit Nachweisen unter anderem auf BFH vom 17.09.2003 – I R 12/02: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2026-06-18-grunds-verwal-betriebsstaettenbegriff.pdf.

c) Zeitliche Festigkeit

Der BFH hat mit Urteil I R 39/21 bestätigt, dass eine feste Geschäftseinrichtung grundsätzlich mindestens sechs Monate bestehen und für die unternehmerische Tätigkeit genutzt werden muss. Die Minstdauer bezieht sich nicht nur auf den Mietvertrag oder die körperliche Einrichtung, sondern auch auf die dort ausgeübte Tätigkeit. Eine bloße Liquidationsphase verlängert eine zuvor zu kurze operative Nutzung nicht. Die Sechsmonatsgrenze ist eine richterrechtliche Regel, keine starre gesetzliche Fiktion für sämtliche Fallgruppen.¹²

Wiederkehrende saisonale Nutzungen können zusammengerechnet oder über mehrere Jahre betrachtet werden, wenn dieselbe Einrichtung planmäßig immer wieder genutzt wird. Bei Bauausführungen und Montagen enthält § 12 Satz 2 Nr. 8 AO eine besondere, gesetzliche Sechsmonatsregel. Für andere Betriebsstätten ist stets die Gesamtwürdigung maßgeblich.

d) Dienen der unternehmerischen Tätigkeit

Die Einrichtung muss eine eigene unternehmerische Tätigkeit ausüben oder fördern. National genügt auch eine vorbereitende oder unterstützende Funktion. Die bloße Vermietung eines eigenen Grundstücks an einen Dritten begründet nicht ohne Weiteres eine Betriebsstätte des Vermieters, weil die überlassene Sache nach der Überlassung grundsätzlich der Tätigkeit des Mieters dient. Anders kann es sein, wenn der Eigentümer dort eigene Kontroll-, Leitungs- oder Betriebsfunktionen ausübt.

e) Verfügungsmacht und Verwurzelung

Verfügungsmacht bedeutet nicht zwingend Eigentum oder einen schriftlichen Mietvertrag. Ausreichend kann ein tatsächlich gesicherter, nicht nur gelegentlicher Zugang sein, den der Inhaber der Räume kennt und duldet. Personenbezogene Nutzungsstrukturen – etwa ein abschließbares, individuell zugeordnetes Fach oder ein eigener Arbeitsplatz – sind starke Indizien. Entscheidend ist, ob das Unternehmen die Einrichtung für seine Tätigkeit tatsächlich einsetzen kann und nicht bei jeder Nutzung auf eine neue Einzelfallentscheidung eines Dritten angewiesen ist.¹³

Bei Räumen eines Dienstleisters oder einer Managementgesellschaft ersetzt die bloße Auslagerung umfassender Aufgaben die fehlende Verfügungsmacht nicht. Eine Zurechnung kann allerdings entstehen, wenn die Unternehmensleitung personenidentisch ist, fortlaufend vor Ort

¹² BFH, Urteil vom 18.12.2024 – I R 39/21, ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR39.21.0: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520103/>.

¹³ BFH, Urteil vom 18.12.2024 – I R 47/21, ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR47.21.0: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202510084/>.

überwacht oder dort eigene betriebliche Funktionen ausübt. Der BFH verlangt insoweit eine tatsächliche operative Verdichtung und keine bloße gesellschaftsrechtliche oder vertragliche Nähe.¹⁴

2. Die Regelbeispiele des § 12 Satz 2 AO

§ 12 Satz 2 AO nennt insbesondere die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Fabrikations- oder Werkstätten, Warenlager, Ein- oder Verkaufsstellen, Gewinnungsstätten und Bauausführungen oder Montagen. Die Aufzählung ist nicht abschließend. Die meisten Beispiele konkretisieren den Grundtatbestand; Geschäftsleitung, Gewinnungsstätten und die besondere Bau- und Montagedauer enthalten zusätzliche oder eigenständige Wertungen.

Form	Prüfungsschwerpunkt	Norm
Stätte der Geschäftsleitung	Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung; wenigstens eine Leitungsbetriebsstätte ist regelmäßig vorhanden.	§ 12 S. 2 Nr. 1, § 10 AO
Zweigniederlassung/Geschäftsstelle	Organisatorisch erkennbare, dauerhaft nutzbare örtliche Einheit; Handelsregistereintrag ist weder stets erforderlich noch stets ausreichend.	§ 12 S. 2 Nr. 2 und 3 AO
Fabrikations- oder Werkstätte	Produktions- oder Bearbeitungsort mit fester Einrichtung und betrieblicher Nutzung.	§ 12 S. 2 Nr. 4 AO
Warenlager	National auch bei bloßer Lagerung möglich; abkommensrechtlich häufig Ausnahme für Lagerung/Auslieferung.	§ 12 S. 2 Nr. 5 AO
Ein- oder Verkaufsstelle	Dauerhafter Beschaffungs- oder Absatzort; Vertreterfragen zusätzlich prüfen.	§ 12 S. 2 Nr. 6 AO
Gewinnungsstätte	Bergwerke, Steinbrüche und andere Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen.	§ 12 S. 2 Nr. 7 AO
Bauausführung/Montage	National Betriebsstätte bei Überschreiten von sechs Monaten; Zusammenrechnungsvorschriften beachten.	§ 12 S. 2 Nr. 8 AO

3. Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Die Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Gemeint ist der Ort, an dem die für das Tagesgeschäft wesentlichen Leitungsentscheidungen tatsächlich getroffen werden. Sitzungssitz, Handelsregister, Briefkasten, Board-Protokoll oder formaler Geschäftsführer sind Beweisanzeichen, aber nicht entscheidend. Bei einem reisenden Unternehmer

¹⁴ BFH, Urteil vom 23.03.2022 – III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844:
<https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202210141/>.

oder einer vollständig dezentralen Organisation kann der private Wohnsitz, von dem aus laufend disponiert, kommuniziert und kontrolliert wird, zur Leitungsbetriebsstätte werden.¹⁵

4. Bauausführung und Montage

Nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO begründen Bauausführungen oder Montagen eine Betriebsstätte, wenn die einzelne Maßnahme oder mehrere nebeneinander bestehende Maßnahmen länger als sechs Monate dauern. Zeitlich aufeinanderfolgende Maßnahmen sind zusammenzurechnen, wenn zwischen ihnen ein sachlicher und örtlicher Zusammenhang besteht. Vorbereitungszeiten, Unterbrechungen, Subunternehmer und Projektaufspaltungen müssen konkret gewürdigt werden. Der nationale Sechsmonatszeitraum darf nicht mit der im OECD-Muster vorgesehenen Zwölfmonatsfrist verwechselt werden.

5. Ständiger Vertreter nach § 13 AO

Der ständige Vertreter muss nachhaltig Geschäfte besorgen und den Sachweisungen des Unternehmens unterliegen. Typische Fälle sind der fortlaufende Vertragsabschluss, die Vermittlung oder Einholung von Aufträgen sowie das Unterhalten eines Warenbestands mit Auslieferung. Ein Organ einer Kapitalgesellschaft kann unter den nationalen Voraussetzungen ständiger Vertreter sein. Im DBA ist dagegen die jeweilige Vertreterbetriebsstätte gesondert zu prüfen; die Tatbestände sind nicht deckungsgleich.

IV. Der abkommensrechtliche Begriff nach Art. 5 OECD-MA

1. Die feste Geschäftseinrichtung nach Art. 5 Abs. 1

Art. 5 Abs. 1 OECD-MA beschreibt eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Die Grundelemente ähneln § 12 AO: Ort, Festigkeit, Verfügung und Unternehmensbezug. Sie sind aber nicht identisch. Abkommensrechtlich

¹⁵ § 10 AO, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_10.html; ergänzend BMF-Schreiben vom 18.06.2026, Rn. 41 ff.

muss die Geschäftstätigkeit „durch“ die Einrichtung ausgeübt werden; der nationale Begriff lässt ein bloßes Dienen weiter reichen. Zudem kennt Art. 5 Abs. 4 ausdrückliche Ausnahmen.¹⁶

Die Liste in Art. 5 Abs. 2 – Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte, Werkstätte und Gewinnungsstätte – ist nach herrschender OECD-Systematik grundsätzlich keine automatische Betriebsstättenfiktion. Auch diese Beispiele müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllen, sofern das konkrete Abkommen keine abweichende Auslegung gebietet.

2. Ausnahmen für vorbereitende und unterstützende Tätigkeiten

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA nimmt bestimmte Tätigkeiten aus: Lagerung, Ausstellung, Auslieferung, Bestandsunterhaltung zur Bearbeitung durch Dritte, Einkauf, Informationsbeschaffung sowie andere vorbereitende oder unterstützende Tätigkeiten. Seit dem BEPS-Update ist bei der OECD-Fassung grundsätzlich der vorbereitende oder unterstützende Charakter entscheidend; ältere DBA können katalogbezogene Ausnahmen ohne diese zusätzliche Bedingung enthalten. Die konkrete Vertragsfassung ist daher unverzichtbar.

Die Anti-Fragmentierungsregel verhindert, dass ein zusammenhängender Geschäftsbetrieb auf mehrere formal kleine Einheiten verteilt wird, die jeweils isoliert als Hilfstätigkeit erscheinen. Sie greift nur, wenn das konkrete DBA eine entsprechende Regel enthält. Für die Beratung bedeutet dies: Die Aktivität eines Lagers, eines Büros oder eines Einkaufsstandorts darf nicht ohne die Funktionen verbundener Unternehmen und weiterer Orte im selben Staat beurteilt werden.

3. Bau- und Montagebetriebsstätte

Art. 5 Abs. 3 OECD-MA sieht für Bauausführungen oder Montagen regelmäßig eine Schwelle von mehr als zwölf Monaten vor. Viele deutsche DBA verwenden andere Fristen – häufig sechs, neun oder zwölf Monate – oder erfassen zusätzliche Aufsichtstätigkeiten. Eine nationale Bau-Betriebsstätte nach sechs Monaten kann deshalb abkommensrechtlich noch nicht bestehen. Erst nach Überschreiten der DBA-Frist darf Deutschland im Inbound-Fall den bestehenden nationalen Anspruch tatsächlich ausüben.

¹⁶ OECD Model Tax Convention 2017, Art. 5 und Commentary:
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/04/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g1g972ee/g2g972ee-en.pdf; BMF-Schreiben vom 18.06.2026, Rn. 74 bis 79.

4. Vertreterbetriebsstätte

Art. 5 Abs. 5 OECD-MA erfasst Personen, die gewöhnlich Verträge abschließen oder die wesentliche Rolle spielen, die ohne wesentliche Änderung zum Vertragsschluss führt, wenn die Verträge das Unternehmen binden oder sich auf Eigentumsübertragung, Nutzungsrechte oder Leistungen beziehen. Unabhängige Vertreter im ordentlichen Geschäftsgang sind grundsätzlich ausgenommen; eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Tätigkeit für eng verbundene Unternehmen kann die Unabhängigkeit ausschließen. Ältere DBA enthalten oft die engere Abschlussvollmachtsformel.

5. Servicebetriebsstätte und sonstige treaty-specific rules

Das OECD-Muster enthält keine allgemeine Servicebetriebsstätte allein aufgrund einer bestimmten Zahl von Dienstleistungstagen. Zahlreiche deutsche DBA – insbesondere mit Staaten, die sich am UN-Muster orientieren – enthalten jedoch solche Klauseln. Auch besondere Regeln für Offshore-Tätigkeiten, Versicherungen, natürliche Ressourcen oder verbundene Projekte sind möglich. Eine Prüfung allein anhand des OECD-Musters kann daher ebenso falsch sein wie eine Prüfung allein anhand von § 12 AO.

V. Bleibt die nationale Subsumtion unter dem DBA erhalten?

Ja – aber nur auf ihrer eigenen Ebene. Die nationale Subsumtion wird durch das DBA nicht rückwirkend „falsch“. Das Abkommen entscheidet vielmehr, ob und in welchem Umfang der nationale Steueranspruch ausgeübt werden darf. Das führt zu vier Grundkonstellationen:

§ 12/§ 13 AO	Art. 5 DBA	Rechtsfolge	Praxis
Nein	Nein	Kein deutscher Betriebsstättenzugriff.	Keine weitere Gewinnzurechnung aufgrund dieses Nexus.
Nein	Ja	Das DBA schafft keinen deutschen Steueranspruch.	Abkommensbegriff kann nur begrenzen, nicht erweitern.
Ja	Nein	Nationaler Tatbestand erfüllt; DBA sperrt oder begrenzt den Zugriff.	Typisch: Warenlagerausnahme oder abweichende Baufrist.
Ja	Ja	Deutschland darf nach Maßgabe des DBA besteuern.	Anschließend Gewinnzurechnung und Entlastungsmethode prüfen.

1. Inbound: ausländisches Unternehmen in Deutschland

Bei einer ausländischen natürlichen Person oder Personengesellschaft kann § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG inländische gewerbliche Einkünfte erfassen, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten oder ein ständiger Vertreter bestellt wird. Bei ausländischen Körperschaften vermittelt § 2 Nr. 1 KStG in Verbindung mit § 49 EStG die beschränkte Steuerpflicht. Ohne nationalen Anknüpfungstatbestand entsteht kein deutscher Ertragsteueranspruch – selbst wenn der Wortlaut des DBA weiter wäre.¹⁷

Liegt national eine Betriebsstätte vor, folgt die DBA-Prüfung. Verneint das Abkommen die Betriebsstätte, bleibt die nationale Qualifikation für andere nationale Rechtsfolgen relevant, der abkommensgeschützte Unternehmensgewinn darf aber nicht allein aufgrund dieser Betriebsstätte besteuert werden. Zusätzlich sind Gewerbesteuer, Lohnsteuer, Umsatzsteuer und verfahrensrechtliche Pflichten jeweils eigenständig zu prüfen.

2. Outbound: deutsches Unternehmen im Ausland

Deutschland besteuert unbeschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich mit ihrem Welteinkommen. § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG ordnet gewerbliche Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte oder einem ausländischen ständigen Vertreter nach nationalem Verständnis zu. Ob Deutschland diese Einkünfte freistellt oder eine ausländische Steuer anrechnet, bestimmt das konkrete DBA oder – ohne DBA – das nationale Entlastungsrecht.¹⁸

Eine abkommensrechtliche ausländische Betriebsstätte kann Deutschlands Besteuerungsrecht begrenzen, obwohl eine nationale Vorschrift den Begriff anders bestimmt. Umgekehrt kann eine nationale ausländische Betriebsstätte für die gewerbesteuerliche Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG bestehen, auch wenn das DBA Deutschland die Besteuerung nicht vollständig nimmt. Der BFH trennt diese Ebenen ausdrücklich.

¹⁷ § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/__49.html; § 2 Nr. 1 KStG: https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/__2.html.

¹⁸ § 34d Nr. 2 Buchst. a EStG, amtlicher Gesetzestext: https://www.gesetze-im-internet.de/estg/__34d.html.

3. Fünf Vergleichsfälle

Sachverhalt	National	DBA	Ergebnis
Deutsches Lager eines Schweizer Herstellers	§ 12 AO regelmäßig möglich	Art. 5 Abs. 4 kann ausschließen	National ja, DBA eventuell nein
Baustelle in Deutschland: acht Monate	§ 12 S. 2 Nr. 8 AO: ja	DBA mit Zwölfmonatsfrist: nein	National ja, DBA nein
Abschlussvertreter ohne Räume	§ 13 AO prüfen	Art. 5 Abs. 5 nach konkreter Fassung	Tatbestände können auseinanderfallen
Homeoffice eines ausländischen Arbeitnehmers	§ 12 AO meist mangels Verfügung nein; Leitung/Vertreter gesondert	OECD 2025: Zeitanteil + commercial reason	Doppelte Tatsachenprüfung
Vom Unternehmen betriebener Server	Körperliche Anlage, Festigkeit und Verfügung prüfen	Art. 5 Abs. 1 und Abs. 4 prüfen	Funktion entscheidet

VI. Besondere Erscheinungsformen der Betriebsstätte

1. Warenlager, Logistikzentrum und Fulfilment

Ein Lager ist national der Prototyp einer Betriebsstätte. In modernen Fulfilment-Strukturen ist jedoch zu differenzieren: Wer verfügt über die Fläche? Ist ein bestimmter Bereich exklusiv zugeordnet? Wer trägt Bestandsrisiko und steuert Auslieferung? Übt der Plattform- oder Logistikdienstleister nur eigene Leistungen aus? Ein Warenbestand in den Räumen eines unabhängigen Dienstleisters begründet nicht automatisch eine Betriebsstätte des Wareneinhabers. Exklusive Flächen, eigene Mitarbeiter oder fortlaufende Weisungs- und Zugriffsmöglichkeiten können die Würdigung verändern.

2. Räume beim Auftraggeber und beim Dienstleister

Dienstleistungen werden häufig in fremden Räumen ausgeübt. Ein eigener Schlüssel ist nicht zwingend, ein bloßes Zutrittsrecht aber auch nicht ausreichend. Der BFH prüft, ob personenbeschränkte Nutzungsstrukturen vorhanden sind, ob die Tätigkeit wiederholt und planmäßig erfolgt und ob das Unternehmen die Räume tatsächlich als eigene betriebliche Basis nutzen kann. Ein

persönliches Schließfach, ein fest zugeordneter Arbeitsplatz oder ein eigener Container können Indizien sein; entscheidend bleibt die Gesamtwürdigung.¹⁹

3. Homeoffice

Nach der deutschen Verwaltungsauffassung begründet das häusliche Arbeitszimmer eines gewöhnlichen Arbeitnehmers regelmäßig weder national noch nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine Betriebsstätte des Arbeitgebers. Dies gilt grundsätzlich auch bei Kostenübernahme oder fehlendem Büroarbeitsplatz beim Arbeitgeber. Die Aussage ist keine absolute Safe-Harbour-Regel: Eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte kann entstehen, wenn von der Wohnung aus die geschäftliche Oberleitung ausgeübt wird; eine Vertreterbetriebsstätte kann entstehen, wenn die Person die Vertretervoraussetzungen erfüllt.²⁰

Abkommensrechtlich ist seit dem OECD-Update 2025 die tatsächliche Arbeitszeit über Zwölfmonatszeiträume zu dokumentieren. Unter 50 Prozent spricht eine Regelannahme gegen die Geschäftseinrichtung des Arbeitgebers. Ab 50 Prozent ist zu fragen, ob die physische Anwesenheit im anderen Staat den Geschäftsbetrieb erleichtert. Die OECD stellt klar, dass die neue Kommentierung bestehende Art.-5-Abs.-1-Klauseln erläutern soll; ihre rechtliche Bedeutung für ältere DBA hängt gleichwohl von den nationalen Auslegungsgrundsätzen und den Umständen des Vertragsschlusses ab.²¹

4. Server, Cloud und digitale Infrastruktur

Ein eigener oder gemieteter, vom Unternehmen betriebener Server kann eine feste Geschäftseinrichtung sein. Bei Cloud- und Hostingmodellen fehlen dagegen häufig die Verfügung über bestimmte Hardware und die örtliche Festigkeit aus Sicht des Kunden. Auch ein Serverbetriebsstättenbefund führt noch nicht zwingend zu einem erheblichen Gewinn: Entscheidend ist, welche Funktionen, Vermögenswerte und Risiken dem Serverstandort tatsächlich zugeordnet werden können. Eine automatisierte Kernfunktion – etwa Vertragsschluss, Zahlungsausführung oder digitale Leistungserbringung – ist anders zu beurteilen als reine Datensicherung.

¹⁹ BFH, Urteil vom 07.06.2023 – I R 47/20, BFHE 280, 415: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202310154/>.

²⁰ BMF-Schreiben vom 18.06.2026, Rn. 140 bis 146 zum Homeoffice: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2026-06-18-grunds-verwal-betriebsstaettenbegriff.pdf.

²¹ OECD, Blog vom 26.05.2026 zur Anwendung der 2025er Homeoffice-Komentierung auf bestehende Art.-5-Abs.-1-Klauseln: <https://www.oecd.org/en/blogs/2026/06/home-and-away-when-does-working-remotely-across-borders-create-a-taxable-presence.html>.

5. Bau, Montage und Projektketten

Bei Projekten sind Beginn, Ende, Unterbrechungen, Abnahmen, Mängelbeseitigung, Subunternehmerzeiten und sachlich verbundene Folgeaufträge zu erfassen. Künstliche Vertragsaufspaltung schützt nicht, wenn ein wirtschaftlich und örtlich einheitliches Projekt vorliegt. Umgekehrt dürfen selbstständige Projekte nicht allein wegen desselben Kunden zusammengerechnet werden. National und abkommensrechtlich können unterschiedliche Zeitgrenzen sowie besondere Zusammenrechnungsregeln gelten.

6. Vertreter, Vertriebsmitarbeiter und Kommissionäre

Vertriebsmodelle sind nach tatsächlichen Rollen zu analysieren. Wer handelt Preis, Menge, Laufzeit und Gewährleistung? Wer genehmigt nur formal? Wird der Vertrag im Regelfall ohne wesentliche Änderung durch die Zentrale geschlossen? Trägt der Vertreter eigenes Unternehmerrisiko und arbeitet er für mehrere Auftraggeber? Ein formales Verbot zum Vertragsabschluss verhindert eine Vertreterbetriebsstätte nicht zwingend, wenn die lokale Person faktisch die wesentliche Abschlussrolle innehat und das DBA die BEPS-Fassung enthält.

7. Geschäftsleitungs-, Organ- und Managementgesellschaften

Ausgelagerte Verwaltung und Corporate Services sind besonders beweisintensiv. Ein Vertrag über Buchhaltung, Zahlungsverkehr und Berichtswesen überträgt nicht automatisch die Geschäftsleitung. Entscheidend ist, wer die laufenden Leitungsentscheidungen trifft und wo diese tatsächlich umgesetzt werden. Personenidentität zwischen Organen der Auftraggeberin und Geschäftsführern der Servicegesellschaft, regelmäßige Leitungsarbeit in deren Räumen oder eine dauerhafte Kontrollstruktur können eine Betriebsstätte begründen. Reine Dienstleistungserbringung durch fremdes Personal genügt nicht.

8. Marktstände, Automaten, Energieanlagen und Pipelines

Ein regelmäßig zugewiesener Marktstand kann trotz fehlenden Eigentums eine feste Geschäftseinrichtung sein. Automaten, Windenergie- oder Solaranlagen, Trafostationen und Pipelines erfüllen den körperlichen Ortsbezug häufig leichter; streitig werden Verfügung, Dauer und eigene Tätigkeit. Bei passiver Kapitalanlage oder bloßer Vermietung ist zu unterscheiden, ob das

Wirtschaftsgut unmittelbar der eigenen Unternehmenstätigkeit dient oder vollständig einem Dritten überlassen ist.

9. Schiffe und sonstige „floating structures“

Ein fahrendes Schiff ist typischerweise gerade nicht an einen bestimmten Punkt der Erdoberfläche gebunden. Stationäre Hotel-, Restaurant-, Förder- oder Energieeinheiten können dagegen während einer dauerhaften Verankerung eine Betriebsstätte bilden. Der Begriff „floating“ beschreibt hier die technische Beweglichkeit; er ist nicht mit „floating income“ zu verwechseln. Häfen, Liegeplätze, Terminals und landseitige Büros sind gesondert zu prüfen.

10. Umsatzsteuerliche feste Niederlassung

Die umsatzsteuerliche „feste Niederlassung“ ist kein Synonym für § 12 AO oder Art. 5 OECD-MA. Sie beruht auf der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und der Durchführungsverordnung und verlangt eine hinreichend beständige Struktur aus personellen und technischen Mitteln, die Leistungen empfangen und verwenden oder erbringen kann. Der EuGH hat in *Berlin Chemie*, *Cabot Plastics* und *Adient* klargestellt, dass eine Tochtergesellschaft oder ein Dienstleister nicht allein aufgrund gesellschaftsrechtlicher Nähe zur festen Niederlassung des Leistungsempfängers wird und dass dieselben Ressourcen nicht ohne Weiteres zugleich die Leistung erbringen und empfangen können.²²

Warnhinweis

Eine umsatzsteuerliche feste Niederlassung kann vorliegen, obwohl keine ertragsteuerliche Betriebsstätte besteht – und umgekehrt. Die Begriffe dürfen weder in Steuererklärungen noch in Verträgen ungeprüft gleichgesetzt werden.

²² EuGH, Urteil vom 07.04.2022 – C-333/20, *Berlin Chemie*, EU:C:2022:291: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A62020CJ0333>; Urteil vom 29.06.2023 – C-232/22, *Cabot Plastics*, EU:C:2023:530: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A62022CJ0232>; Urteil vom 13.06.2024 – C-533/22, *Adient*, EU:C:2024:496: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=CELEX%3A62022CJ0533>.

VII. „Floating income“ und betriebsstättenlose Einkünfte

1. Bedeutung im deutschen Betriebsstättenrecht

Als „floating income“ bezeichnet die deutsche Rechtsprechung die Vorstellung, gewerbliche Einkünfte könnten keinem Stammhaus und keiner Betriebsstätte zugeordnet werden. Der BFH lehnt dies grundsätzlich ab. Ein gewerbliches Unternehmen hat jedenfalls eine Stätte der Geschäftsleitung. Selbst ein reisender Unternehmer trifft und koordiniert seine laufenden Entscheidungen von einem tatsächlichen Mittelpunkt aus; häufig ist dies die Wohnung oder eine andere dauerhaft genutzte Basis.²³

Das BMF-Schreiben 2026 übernimmt diese Linie für das innerstaatliche Recht: Jeder Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften verfügt grundsätzlich über wenigstens eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Abkommensrechtlich kann ein Tätigkeitsstaat gleichwohl ohne Betriebsstätte bleiben; dann greift die Grundregel zugunsten des Ansässigkeitsstaats. Die Aussage verhindert nationale Zuordnungslücken, beantwortet aber nicht automatisch, wo sämtliche operativen Gewinne zu versteuern sind.

2. Abgrenzung zu „stateless income“

„Floating income“ ist nicht mit dem internationalen BEPS-Begriff des „stateless income“ gleichzusetzen. Stateless income beschreibt Gewinne, die aufgrund hybrider Gestaltungen, Qualifikationskonflikten oder fehlender Anknüpfung wirtschaftlich kaum oder nirgends besteuert werden. Die deutsche Betriebsstättenfigur betrifft dagegen die räumliche Zuordnung eines Unternehmens und seiner Einkünfte. Beide Probleme können zusammentreffen, folgen aber unterschiedlichen Normen und Rechtsfolgen.

3. Keine Abkürzung bei der Gewinnzurechnung

Aus dem Verbot betriebsstättenloser Einkünfte folgt nicht, dass der gesamte Gewinn der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzurechnen ist. Bestehen weitere Betriebsstätten, sind Funktionen, Personal, Vermögenswerte, Risiken und Geschäftsbeziehungen zu analysieren. Auch eine ausländische Betriebsstätte mit geringer Substanz kann Gewinne erzielen, wenn dort relevante

²³ BFH, Urteil vom 19.12.2007 – I R 19/06, BFHE 220, 160, BStBl II 2010, 398; bestätigt unter anderem BFH vom 19.01.2017 – IV R 50/14, dort ausdrücklich „keine betriebsstättenlosen gewerblichen Einkünfte (floating income)“.

Personalfunktionen ausgeübt werden; ein bloßer Server oder ein leeres Büro erhält dagegen nicht allein wegen seiner Existenz einen Residualgewinn.

4. Beispiel: der reisende Berater

Ein in Deutschland wohnender selbstständiger Berater arbeitet jeweils wenige Wochen bei Kunden in mehreren Staaten, ohne dort eine hinreichend feste Einrichtung zu besitzen. Seine Verträge, Buchhaltung, Preisentscheidungen und Einsatzplanung steuert er aus der Wohnung in Köln. Die Kundenorte können mangels Dauer und Verfügung keine Betriebsstätten sein; die Wohnung ist jedenfalls Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Anders wäre zu prüfen, wenn ihm bei einem ausländischen Hauptkunden dauerhaft ein eigener, gesicherter Raum zur Verfügung steht und die Tätigkeit dort die Sechsmonats- sowie DBA-Voraussetzungen erfüllt.

VIII. Rechtsprechung 2021 bis 2026 und ihre Leitlinien

Der Schwerpunkt der folgenden Auswertung liegt auf Entscheidungen der letzten fünf Jahre. Ältere Grundlagenentscheidungen werden nur herangezogen, soweit die jüngere Rechtsprechung auf ihnen aufbaut. Bei Instanzurteilen ist zu unterscheiden, ob sie rechtskräftig wurden, durch den BFH bestätigt, aufgehoben oder zur erneuten Tatsachenwürdigung zurückverwiesen wurden.

Entscheidung	Sachverhalt	Leitlinie
BFH 18.12.2024 – I R 39/21	Londoner Büro einer kurzlebigen Personengesellschaft	Regelmäßig mindestens sechs Monate Einrichtung und operative Tätigkeit; Liquidation zählt nicht nach.
BFH 18.12.2024 – I R 47/21	Schweizer Taxifunkzentrale	Gesamtwürdigung von Dauer, Ort, Verfügung und Verwurzelung; persönlicher Standortcontainer und regelmäßige Leitungsarbeit genügen.
BFH 07.06.2023 – I R 47/20	Flugzeugmechaniker in fremden Flughafenräumen	Personenbezogene Nutzungsstrukturen können Verfügung indizieren; Tatsachen müssen konkrete Selbstnutzung tragen.
BFH 23.03.2022 – III R 35/20	Immobilien-gesellschaft und Managementdienstleister	Outsourcing allein begründet keine Betriebsstätte in Räumen des Dienstleisters; eigene Tätigkeit/Überwachung erforderlich.
BFH 05.06.2024 – I R 32/20	Niederländische Personengesellschaft, deutsche Baustellen	§ 12 AO für Gewerbesteuer; DBA schafft keinen Anspruch; Gewinn ist betriebsstättenbezogen aufzuteilen.
BFH 22.02.2023 – X R 8/21	Online-Poker aus häuslichem Raum	Ein dauerhaft genutzter Raum mit Computer kann Betriebsstätte eines gewerblich tätigen Spielers sein.
BFH 18.12.2024 – I R 45/22	Ungarische Gesellschaft, deutsche Montagebetriebsstätte	§ 1 Abs. 5 AStG ist Korrekturvorschrift, keine eigenständige Gewinnermittlung oder automatische Cost-plus-Regel.
EuGH 22.09.2022 – C-538/20	Finale Verluste einer britischen Betriebsstätte	Keine unionsrechtliche Verlustübernahme, wenn Deutschland durch DBA-Freistellung auf Besteuerungsrecht verzichtet hat.

1. BFH I R 39/21: sechs Monate betreffen Ort und Tätigkeit

Eine in Deutschland ansässige Personengruppe gründete eine Londoner General Partnership und mietete dort ein Büro. Der operative Goldhandel wurde nur knapp über sechs Monate vorbereitet beziehungsweise ausgeübt; später folgten Abwicklung und Veräußerung. Der BFH verneinte eine abkommensrechtliche Betriebsstätte. Maßgeblich war, dass nicht allein die Mietdauer, sondern auch

die tatsächliche Unternehmenstätigkeit die Minstdauer erreichen muss. Eine nachlaufende Liquidation kann die zuvor fehlende zeitliche Festigkeit nicht heilen.²⁴

Für die Praxis ist das Urteil streng: Auch eine Gesellschaft, deren gesamter Lebenszyklus auf ein einzelnes Projekt ausgerichtet ist, erhält keine Sonderbehandlung. Eine kurze, intensive und wirtschaftlich vollständige Tätigkeit ersetzt die erforderliche Dauer nicht. Projektgesellschaften müssen deshalb nicht nur Mietverträge, sondern die operative Timeline dokumentieren.

2. BFH I R 47/21: Taxifunkzentrale und „Verwurzelung“

Ein in Deutschland wohnender Taxiunternehmer betrieb sein Unternehmen in der Schweiz. In einer Taxifunkzentrale konnte er wiederholt arbeiten, verfügte über einen persönlichen, abschließbaren Standcontainer und erledigte dort Buchhaltung, Zahlungsverkehr, Kontrolle und Organisation. Der BFH bestätigte die ausländische Betriebsstätte. Verfügungsmacht, örtliche und zeitliche Festigkeit sind nicht isoliert abzuheben; das Finanzgericht muss umfassend würdigen, ob das Unternehmen am Ort der Tätigkeit verwurzelt ist.²⁵

Das Urteil ist kein Freibrief für jeden Gemeinschaftsarbeitsplatz. Ausschlaggebend waren die regelmäßige Nutzung, die betriebliche Zentralfunktion, der gesicherte persönliche Stauraum und die organisatorische Einbindung. Coworking- und Plattformmodelle sollten daher nach konkreten Zugangsrechten, Reservierungsabhängigkeit und individuellen Nutzungsstrukturen dokumentiert werden.

3. BFH I R 47/20: Dienstleistung in fremden Räumen

Ein Flugzeugmechaniker und Ingenieur arbeitete in Räumen eines Flughafens und nutzte unter anderem Schließfach- und Aufbewahrungsstrukturen. Der BFH stellte klar, dass keine rechtlich exklusiv abgegrenzte Fläche erforderlich ist. Personenbeschränkte Nutzungsmöglichkeiten können eine Betriebsstätte tragen. Er korrigierte die gegenteilige Würdigung der Vorinstanz und bejahte aufgrund des notwendigen Zugangs zu Hangar, Computer- und Gemeinschaftsräumen sowie der

²⁴ BFH, Urteil vom 18.12.2024 – I R 39/21: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520103/>; Vorinstanz FG München vom 15.07.2020 – 7 K 770/18.

²⁵ BFH, Urteil vom 18.12.2024 – I R 47/21: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202510084/>; Vorinstanz FG Baden-Württemberg, Urteil vom 14.10.2021 – 3 K 589/19, EFG 2022, 88.

personenbezogenen Nutzungsstrukturen eine inländische feste Einrichtung; die begehrte Freistellung war deshalb zu versagen.²⁶

Die Entscheidung zeigt die beweisrechtliche Seite: Ein Kläger, der die Freistellung ausländischer Betriebsstättengewinne verlangt, muss die tatsächlichen Nutzungsrechte, Zeiträume und Funktionen belastbar darlegen. Allgemeine Hinweise auf Zugang zum Betriebsgelände oder die Notwendigkeit, dort zu arbeiten, genügen nicht.

4. BFH III R 35/20 und FG Berlin-Brandenburg: Outsourcing

Eine Immobiliengesellschaft hatte wesentliche Verwaltungsaufgaben auf eine Dienstleistungsgesellschaft übertragen. Der BFH verneinte eine automatische Betriebsstätte in den Räumen des Dienstleisters. Fehlende Verfügungsmacht kann nur durch eigene tatsächliche Tätigkeit ersetzt werden, etwa durch personenidentische Leitung oder fortlaufende Überwachung vor Ort. Nach Zurückverweisung nahm das FG Berlin-Brandenburg 2023 keine gewöhnliche feste Einrichtung, aber eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Ort der Managementgesellschaft an. Die veröffentlichte Folgeentscheidung bejahte damit eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Ort der Managementgesellschaft.²⁷

Die Kombination beider Entscheidungen ist für Corporate-Service-Strukturen zentral. Nicht der Umfang ausgelagerter Aufgaben, sondern der tatsächliche Ort der Leitung und die eigene Nutzung fremder Ressourcen entscheiden. Verträge, Organidentität und Vollmachten müssen mit der gelebten Praxis übereinstimmen.

5. BFH I R 32/20: nationale Betriebsstätte, DBA und Gewerbesteuer

Eine niederländische Personengesellschaft führte deutsche Bauprojekte aus. Der BFH stellte klar, dass der inländische Gewerbesteuertatbestand und die Kürzung ausländischer Betriebsstättenenerträge nach § 12 AO zu beurteilen sind. Das DBA begründet oder erweitert keinen Steueranspruch. Zugleich sind die gewerblichen Einkünfte zwischen den inländischen Baustellen und der niederländischen Leitungs- beziehungsweise Projektierungsbetriebsstätte sachgerecht aufzuteilen.²⁸

²⁶ BFH, Urteil vom 07.06.2023 – I R 47/20: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202310154/>; Vorinstanz Sächsisches FG vom 08.10.2020 – 3 K 49/17.

²⁷ BFH, Urteil vom 23.03.2022 – III R 35/20: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202210141/>; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.06.2023 – 11 K 11108/17.

²⁸ BFH, Urteil vom 05.06.2024 – I R 32/20, BStBl II 2024, 875: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202410182/>.

Die Entscheidung widerlegt eine häufige Fehlannahme: Selbst wenn ein DBA Deutschland den gesamten Gewinn besteuern ließe, kann eine nationale gewerbsteuerliche Kürzungsnorm für ausländische Betriebsstättengewinne eingreifen. Umgekehrt darf eine DBA-Definition nicht zur Erweiterung des nationalen Gewerbesteuerzugriffs herangezogen werden.

6. BFH X R 8/21: Arbeitszimmer eines Online-Pokerspielers

Der BFH qualifizierte professionelles Online-Poker im Streitfall als gewerbliche Tätigkeit. Der häusliche Raum, in dem der Spieler mit dem Computer dauerhaft tätig war, war eine Betriebsstätte. Das Urteil betrifft keinen Arbeitgeber-Homeoffice-Fall, sondern die eigene Betriebsstätte eines Unternehmers. Gerade deshalb darf es nicht gegen die Verwaltungsauffassung zum gewöhnlichen Arbeitnehmer-Homeoffice ausgespielt werden.²⁹

7. BFH I R 45/22 und I R 49/23: Gewinnaufteilung ist keine Fiktion

Bei deutschen Bau- und Montagebetriebsstätten ausländischer Unternehmen hatte die Finanzverwaltung Gewinne kostenorientiert korrigiert. Der BFH entschied, dass § 1 Abs. 5 AStG eine Einkünftekorrekturnorm und keine eigenständige Betriebsstättengewinnermittlung ist. Eine Korrektur verlangt nicht fremdvergleichsgerechte Bedingungen und eine dadurch verursachte Minderung inländischer Einkünfte. § 32 BsGaV erlaubt nicht ohne weitere Prüfung, den tatsächlich ermittelten Gewinn automatisch durch Cost-plus zu ersetzen.³⁰

Das Urteil schützt nicht vor Dokumentationspflichten. Es verlangt vielmehr eine saubere zweistufige Analyse: Zunächst ist der tatsächliche Gewinn nach den allgemeinen Vorschriften zu ermitteln. Sodann ist zu prüfen, ob die unterstellten internen Bedingungen fremdüblich sind und ob eine Korrekturvoraussetzung erfüllt ist.

8. BFH I R 5/24: Entstrickung und ausländische Betriebsstätte

Der BFH befasste sich 2025 mit der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte und dem rückwirkenden Entstrickungstatbestand. Für den hier behandelten Begriff ist wichtig: Ein ausländischer Satzungs- oder Unternehmenssitz ersetzt keine Betriebsstätte. Maßgeblich

²⁹ BFH, Urteil vom 22.02.2023 – X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl II 2023, 811: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202310129/>; Vorinstanz FG Münster vom 10.03.2021 – 11 K 3030/15 E.G.

³⁰ BFH, Urteil vom 18.12.2024 – I R 45/22: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520121/>; BFH, Urteil vom 18.12.2024 – I R 49/23: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202550070/>.

waren tatsächlich gemietete und betrieblich genutzte Räume. Der Fall zeigt, dass die Betriebsstättenfeststellung unmittelbare Folgen für stille Reserven und die Reichweite des deutschen Besteuerungsrechts haben kann.³¹

9. EuGH C-538/20 – W AG: finale Betriebsstättenverluste

Eine deutsche Gesellschaft hatte eine britische Betriebsstätte geschlossen und wollte deren endgültige Verluste in Deutschland abziehen. Der EuGH entschied, dass Art. 49 und 54 AEUV Deutschland nicht zu einem Verlustabzug zwingen, wenn Deutschland aufgrund der DBA-Freistellung auf seine Besteuerungsbefugnis für die Betriebsstätte verzichtet hat. Inländische und freigestellte ausländische Betriebsstätten seien im Hinblick auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht objektiv vergleichbar.³²

Der EuGH definiert damit nicht die Betriebsstätte selbst, sondern die unionsrechtlichen Folgen der abkommensrechtlichen Aufteilung. Für die Praxis bestätigt die Entscheidung, dass die Freistellung nicht nur Gewinne, sondern grundsätzlich auch Verluste dem Quellenstaat zuweist. Die nachfolgende BFH-Rechtsprechung hat diese Linie übernommen.

10. Gesamtauswertung der Rechtsprechung

- Die Sechsmonatsregel ist belastbar, aber auf Einrichtung und operative Tätigkeit zu beziehen.
- Verfügungsmacht ist kein rein zivilrechtlicher Titel; tatsächliche, personenbeschränkte Nutzung kann genügen.
- Dauer, Ort, Zugriff und Funktion stehen in Wechselwirkung. Der BFH spricht zunehmend von „Verwurzelung“.
- Outsourcing und Konzernnähe ersetzen keine eigene Präsenz. Geschäftsleitung und eigene Überwachung können die Zurechnung jedoch verändern.
- Existenz, Gewinnermittlung und DBA-Entlastung sind getrennte Prüfungsschritte.
- Derjenige, der eine ausländische Freistellung beansprucht, muss die tatsächlichen Grundlagen der Betriebsstätte besonders sorgfältig nachweisen.

³¹ BFH, Urteil vom 26.03.2025 – I R 5/24 (I R 99/15), ECLI:DE:BFH:2025:U.260325.IR5.24.0; <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202520203/>.

³² EuGH, Urteil vom 22.09.2022 – C-538/20, Finanzamt B/W AG, EU:C:2022:717; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX%3A62020CJ0538>.

IX. Gewinnzurechnung: Art. 7 OECD-MA, § 1 Abs. 5 AStG und BsGaV

1. Die Betriebsstätte ist kein eigener Rechtsträger

Zivilrechtlich kann eine Betriebsstätte keine Verträge mit ihrem Stammhaus schließen. Für die steuerliche Gewinnabgrenzung wird sie jedoch nach dem Authorized OECD Approach wie ein selbstständiges und unabhängiges Unternehmen behandelt. Das setzt eine funktionale und tatsächliche Analyse voraus. Die bloße Buchung eines Aufwandes oder Erlöses auf ein Betriebsstättenkonto entscheidet nicht.

2. Die zweistufige AOA-Analyse

Funktions- und Risikoanalyse: Zuordnung von Personalfunktionen, Vermögenswerten, Chancen, Risiken und angemessenem Dotationskapital.

Dealings und Fremdvergleich: Identifizierung anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen und Bestimmung fremdüblicher Vergütungen.

§ 1 Abs. 5 AStG setzt diese Systematik für grenzüberschreitende Betriebsstättenbeziehungen um. Die BsGaV konkretisiert unter anderem allgemeine Zuordnungsregeln sowie Besonderheiten für Bau- und Montagebetriebsstätten, Bank-, Versicherungs- und Förderbetriebsstätten. Die Normen sind komplex, dürfen aber nicht zur pauschalen Ersetzung des tatsächlichen Gewinns verwendet werden.³³

3. Typische Zurechnungsfehler

- Der gesamte Projektumsatz wird der Baustelle zugerechnet, obwohl Akquisition, Engineering, Finanzierung und Gewährleistungssteuerung im Stammhaus erfolgen.
- Ein Server erhält einen hohen Gewinn, obwohl keine relevanten Personalfunktionen am Standort ausgeübt werden und die Technik nur Routineaufgaben erledigt.
- Das Stammhaus belastet der Betriebsstätte pauschale Management Fees, ohne Art, Nutzen, Schlüssel und Fremdüblichkeit zu dokumentieren.
- Risiken werden nach Vertragsformeln zugeordnet, obwohl die tatsächliche Kontrolle und Risikotragfähigkeit an einem anderen Ort liegen.

³³ § 1 Abs. 5 AStG: https://www.gesetze-im-internet.de/astg/_1.html; Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung: <https://www.gesetze-im-internet.de/bsgav/>; BMF-Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung vom 22.12.2016: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-12-22-verwaltungsgrundsaeetze-betriebsstaetengewinnaufteilung.html.

- Eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte wird als Auffangort für den gesamten Residualgewinn behandelt, obwohl operative Betriebsstätten eigenständige Funktionen ausüben.

4. Gewerbesteuerliche Besonderheiten

Ein stehender Gewerbebetrieb unterliegt der Gewerbesteuer, soweit im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. § 9 Nr. 3 GewStG kürzt den Gewerbeertrag unter bestimmten Voraussetzungen um den Teil, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Beide Fragen knüpfen grundsätzlich an § 12 AO an und nicht automatisch an Art. 5 DBA. Die Gewinnaufteilung muss deshalb auch dann nachvollziehbar sein, wenn die Körperschaftsteuer wegen eines DBA anders entlastet wird.³⁴

X. Verfahren, Beweis, Haftung und Steuerstrafrecht

1. Tatsachen entscheiden – nicht Organigramme

Betriebsstättenverfahren werden regelmäßig über Tatsachen gewonnen oder verloren. Mietvertrag und Firmenanschrift sind nur der Ausgangspunkt. Finanzverwaltung und Gerichte prüfen Kalender, Reisebewegungen, Zutrittsprotokolle, Arbeitsplatzzuordnung, Vollmachten, E-Mail- und Freigabeketten, Bankberechtigungen, Projektberichte, Baujournale, Serververträge, IP- und Logdaten, Personalakten, Rechnungen und die tatsächliche Kommunikation mit Kunden und Lieferanten.

Bei Auslandssachverhalten bestehen erhöhte Mitwirkungspflichten. Steuerpflichtige müssen relevante Tatsachen und Beweismittel beschaffen, soweit ihnen dies möglich und zumutbar ist. Wer eine ausländische Betriebsstätte und damit eine Freistellung oder gewerbesteuerliche Kürzung beansprucht, trägt für die begünstigenden Tatsachen regelmäßig das Feststellungsrisiko. Im Inbound-Fall muss die Finanzverwaltung die steuerbegründenden Tatsachen ermitteln; unzureichende Mitwirkung kann jedoch Schätzungen und nachteilige Beweiswürdigungen auslösen.³⁵

³⁴ § 2 GewStG: https://www.gesetze-im-internet.de/gewstg/__2.html; § 9 Nr. 3 GewStG: https://www.gesetze-im-internet.de/gewstg/__9.html; BFH I R 32/20: <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202410182/>.

³⁵ § 90 AO, insbesondere erhöhte Mitwirkung bei Auslandssachverhalten: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__90.html.

2. Dokumentationsmatrix

Prüffeld	Beweismittel	Aktualisierung
Ort und Verfügung	Miet-/Nutzungsvertrag, Schlüssel- und Zugangsdaten, Arbeitsplatzplan, Fotos, Schließfachzuordnung	Jährlich und bei jeder Änderung
Dauer	Projektzeitplan, Einzug/Auszug, Arbeitskalender, Unterbrechungen, Abnahme- und Mängelzeiten	Monatlich fortschreiben
Funktionen	Stellenbeschreibungen, RACI-Matrix, Prozessbeschreibungen, Meetingprotokolle	Quartalsweise plausibilisieren
Vertreter	Vollmachten, Verhandlungsspielräume, Genehmigungsquoten, Vertragsworkflow	Stichproben und Abschlussanalyse
Homeoffice	Arbeitszeitanteile je Zwölfmonatszeitraum, Kundenkontakte, geschäftlicher Grund, Arbeitgebervorgaben	Laufende Zeiterfassung
Server/Cloud	Hardwarestandort, Eigentum/Miete, Betriebsverantwortung, Funktionen, Logs, Hostingvertrag	Bei Migration/Architekturwechsel
Gewinnzurechnung	Funktions- und Risikoanalyse, Dealings, Schlüssel, Vergleichsdaten, Kontenabstimmung	Vor Abgabe der Steuererklärung

3. Berichtigung und Steuerstrafrecht

Wer erkennt, dass eine abgegebene Steuererklärung eine inländische Betriebsstätte verschweigt, eine ausländische Betriebsstätte ohne tragfähige Tatsachen behauptet oder Gewinne falsch zuordnet, muss unverzüglich prüfen, ob eine Berichtigung nach § 153 AO erforderlich ist. Besteht bereits ein Anfangsverdacht vorsätzlicher Steuerverkürzung, reicht eine isolierte Berichtigung nicht als Verfahrensstrategie. Dann sind die Voraussetzungen und Sperrgründe einer Selbstanzeige sowie die Verteidigung koordiniert zu prüfen.³⁶

Steuerstrafrechtlich kritisch sind insbesondere künstlich erzeugte Auslandsbüros, rückdatierte Miet- oder Nutzungsvereinbarungen, unzutreffende Reise- und Arbeitszeitaufzeichnungen, Scheingeschäftsführer, nachträglich „passend“ formulierte Protokolle sowie nicht offengelegte Vollmachten lokaler Vertriebsmitarbeiter. Ein rechtlicher Grenzfall ist noch keine Steuerhinterziehung; unrichtige oder unvollständige Tatsachenangaben können den Fall jedoch qualitativ verändern.

³⁶ § 153 AO: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_153.html; § 370 AO: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_370.html.

4. Organpflichten und persönliche Haftung

Geschäftsführer und Vorstände müssen steuerliche Pflichten der Gesellschaft organisieren. Werden Betriebsstättenrisiken trotz erkennbarer grenzüberschreitender Präsenz nicht erfasst, können Steuernachzahlungen, Zinsen, Säumnisfolgen, Bußgelder und persönliche Haftung nach §§ 34, 69 AO drohen. Erforderlich ist kein perfektes Ergebnis, wohl aber ein angemessenes Tax-Control-System, klare Zuständigkeiten und dokumentierte Eskalation bei Zweifelsfällen.³⁷

5. Betriebsprüfung und Verständigungsverfahren

Betriebsstättenfeststellungen führen häufig zu korrespondierenden Besteuerungsansprüchen zweier Staaten. Neben Einspruch und Klage kommen Verständigungs- und gegebenenfalls Schiedsverfahren nach dem DBA sowie unionsrechtliche Streitbeilegungsverfahren in Betracht. Die nationale Verfahrensführung darf nicht isoliert erfolgen: Sachverhaltsdarstellung, Gewinnaufteilung und Vergleichsangebote müssen in beiden Staaten konsistent bleiben, ohne nationale Rechtspositionen vorschnell aufzugeben.

XI. Praxisfälle und Gestaltungsstrategien

Fall 1: Schweizer Uhrenlager in Köln

Die Schweizer A AG mietet in Köln eine abgegrenzte Lagerfläche für zwölf Monate. Ein Logistiker lagert und versendet die Uhren nach Weisung der A AG; eigene Mitarbeiter der A AG sind nicht vor Ort. National sprechen Dauer, feste Fläche und Zugriff für eine Betriebsstätte, sofern die Fläche der A AG tatsächlich zur Verfügung steht. Unter einem DBA mit Lagerausnahme kann die Betriebsstätte entfallen, wenn ausschließlich Lagerung und Auslieferung erfolgen und keine Anti-Fragmentierungsregel eingreift. Zusätzliche Reparatur-, Verkaufs- oder Retourenfunktionen können die Ausnahme gefährden.

³⁷ § 34 AO: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__34.html; § 69 AO: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/__69.html.

Fall 2: Achtmonatige Baustelle eines ausländischen Unternehmens

Die B Ltd. errichtet in Deutschland innerhalb von acht Monaten eine Produktionslinie. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO ist erfüllt. Das einschlägige DBA verlangt jedoch mehr als zwölf Monate. Deutschland hat einen nationalen Anknüpfungstatbestand, darf die Unternehmensgewinne aber aufgrund des DBA nicht über die Baustelle besteuern. Lohnsteuer-, Umsatzsteuer- oder Meldepflichten können unabhängig davon bestehen. Wird ein sachlich einheitliches Folgeprojekt angeschlossen oder enthält das DBA eine kürzere Frist, kann sich das Ergebnis ändern.

Fall 3: Vertriebsleiter im deutschen Homeoffice

Eine französische Gesellschaft beschäftigt einen Vertriebsleiter, der 60 Prozent seiner Arbeitszeit aus Köln arbeitet, regelmäßig deutsche Kunden besucht, Preise und Vertragsbedingungen weitgehend aushandelt und dessen Vorschläge von Paris fast immer unverändert übernommen werden. National ist eine Arbeitgeberbetriebsstätte im Homeoffice nicht automatisch gegeben; Verfügungsmacht und Vertreterfunktion sind getrennt zu prüfen. Abkommensrechtlich überschreitet der Zeitanteil die OECD-Schwelle, und der lokale Kundenauftrag ist ein geschäftlicher Grund. Zusätzlich liegt eine Vertreterbetriebsstätte nahe, wenn das DBA die erweiterte BEPS-Fassung enthält.

Fall 4: Cloudplattform und eigener Server

Die C GmbH nutzt zunächst eine weltweit verteilte Public-Cloud-Infrastruktur. Sie kennt keinen bestimmten Server und kann keine Hardware kontrollieren. Eine Serverbetriebsstätte liegt regelmäßig nicht vor. Später mietet sie in den Niederlanden einen bestimmten physischen Server, betreibt ihn selbst und lässt darüber automatisiert Vertragsannahme, Abrechnung und digitale Leistungserbringung laufen. Nun sind feste Einrichtung, Verfügung, Dauer und Kernfunktion erfüllt; Art. 5 Abs. 4 und die Gewinnzurechnung müssen gesondert geprüft werden.

Fall 5: Managementgesellschaft im Inland

Eine ausländische Immobiliengesellschaft hat keine eigenen Mitarbeiter. Eine deutsche Managementgesellschaft führt Buchhaltung, Zahlungen und Objektverwaltung aus. Der ausländische Geschäftsführer ist zugleich Geschäftsführer des Dienstleisters und trifft die laufenden Entscheidungen regelmäßig in dessen Berliner Büro. Die Auslagerung allein begründet keine Betriebsstätte; die personenidentische, tatsächlich in Berlin ausgeübte Geschäftsleitung kann jedoch

eine inländische Geschäftsleitungsbetriebsstätte und möglicherweise den Ort der Geschäftsleitung begründen. Ansässigkeit und Betriebsstätte sind anschließend getrennt zu analysieren.

XII. Zukünftige Entwicklung aus Sicht der OECD

1. Homeoffice wird vom Ausnahmefall zum Regelungsfall

Das OECD-Update 2025 ist die deutlichste aktuelle Entwicklung. Es ersetzt die frühere, knappe Homeoffice-Kommentierung durch ein strukturiertes Modell aus Dauer, Arbeitszeitanteil, tatsächlicher Nutzung und geschäftlichem Grund. Die 50-Prozent-Schwelle ist keine automatische Betriebsstättenfiktion, sondern eine Regelannahme: Unterhalb regelmäßig nein; oberhalb Gesamtwürdigung. Für Unternehmen wird eine belastbare, grenzüberschreitende Arbeitszeiterfassung damit zu einem steuerlichen Kontrollinstrument.³⁸

2. Natürliche Ressourcen und kürzere Schwellen

Die OECD-Kommentierung 2025 enthält außerdem eine optionale Klausel für Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Exploration und Ausbeutung abbaubarer natürlicher Ressourcen. Vertragsstaaten können eine niedrigere, bilateral festzulegende Zeitschwelle vereinbaren. Die Entwicklung zeigt, dass Art. 5 künftig stärker sektorspezifische Alternativen aufnehmen kann, ohne den allgemeinen Begriff vollständig aufzugeben.³⁹

3. Physische Präsenz bleibt – wird aber ergänzt

Server, Homeoffice und automatisierte Anlagen zeigen, dass der physische Nexus nicht verschwunden ist. Er wird funktionaler: Kleine Flächen oder personenbeschränkte Strukturen können genügen, während große Gebäude ohne eigene Nutzung bedeutungslos bleiben. Parallel entwickelt die OECD Marktstaatenrechte, die gerade keine physische Betriebsstätte voraussetzen. Amount A von Pillar One soll für einen engen Kreis sehr großer und hochprofitabler Unternehmensgruppen Gewinnanteile an Marktstaaten verlagern, unabhängig von physischer Präsenz. Dieses Projekt steht

³⁸ OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention, neue Rn. 44.1 bis 44.21: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_c7031e1b/5798080f-en.pdf.

³⁹ OECD 2025 Update, alternative optionale Vorschrift zu extractible natural resources: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_c7031e1b/5798080f-en.pdf.

systematisch neben Art. 5 und ersetzt den geltenden Betriebsstättenbegriff erst, wenn und soweit die erforderlichen internationalen Instrumente wirksam werden.

Für die Beratung ist deshalb mit einem Nebeneinander zu rechnen: klassischer Betriebsstätten-Nexus, besondere Marktstaatenregeln, globale Mindestbesteuerung und zunehmend datenbasierte Verwaltungspraxis. Die Betriebsstätte verliert nicht an Bedeutung; sie wird Teil eines mehrschichtigen Systems.⁴⁰

4. Dynamische OECD-Kommentierung und Rechtssicherheit

Die OECD versteht die Homeoffice-Ergänzungen als Klarstellung bestehender Art.-5-Abs.-1-Grundsätze. Gerichte müssen dennoch prüfen, welchen Erkenntniswert spätere Kommentierungen für ein früher abgeschlossenes DBA besitzen. Je stärker eine neue Kommentierung das Verständnis verändert, desto weniger selbstverständlich ist ihre rückwirkende Heranziehung. Unternehmen sollten daher nicht allein auf abstrakte OECD-Schwellen vertrauen, sondern Vertragswortlaut, Abschlusszeitpunkt, deutsche Vorbehalte und die Rechtsprechung des zuständigen Staates einbeziehen.

5. Prognose

- Mehr standardisierte Homeoffice-Schwellen und bilateral abgestimmte Safe-Harbour-Ansätze sind wahrscheinlich.
- Verwaltungen werden stärker auf digitale Zutritts-, Reise-, Kommunikations- und Zahlungsdaten zurückgreifen.
- Die Abgrenzung zwischen eigener Geschäftstätigkeit und ausgelagerten Leistungen bleibt ein zentraler Streitpunkt.
- Serverfälle werden durch Cloud-Architekturen seltener als klassische Hardwarefälle, aber automatisierte Kernfunktionen bleiben relevant.
- Sektorspezifische Schwellen – etwa für Ressourcen, Bau, Offshore oder Dienstleistungen – werden den allgemeinen Art. 5 weiter ergänzen.

Rechtsprechung. Jeder Einzelfall erfordert eine gesonderte Prüfung der tatsächlichen Abläufe.

⁴⁰ OECD, Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One – Projektseite: <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/reallocation-of-taxing-rights-to-market-jurisdictions/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.html>.