

Der Ort der Geschäftsleitung

Warum Registerstaat, Satzungssitz und „Secretary“ die deutsche Steuerpflicht nicht entscheiden

Rechtsprechung 2021 bis 2026, Rückfallklauseln und OECD-Ausblick

Dr. Sebastian Korts

Rechtsanwalt

Fachanwalt für Steuerrecht

Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht

Steuerstrafverteidiger

MBA – Master of Business Administration –

M.I.Tax – Master of International Taxation –

Executive Summary

- Der Satzungssitz, die Registeradresse, ein Registered Agent oder ein Corporate Secretary beantworten nicht, wo eine Gesellschaft tatsächlich geleitet wird. Für eine Kapitalgesellschaft genügt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG bereits eine inländische Geschäftsleitung für die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. § 10 AO lokalisiert diese am Mittelpunkt der laufenden geschäftlichen Oberleitung.¹²
- Ansässigkeit und Betriebsstätte sind zwei verschiedene Prüfschritte. Art. 4 DBA koordiniert die persönliche Ansässigkeit; Art. 5 und Art. 7 DBA regeln anschließend den sachlichen Zugriff auf Betriebsstättengewinne. Ein DBA begründet regelmäßig keine Steuerpflicht, sondern begrenzt nationale Ansprüche.³
- Die Rechtsprechung der letzten fünf Jahre arbeitet funktions- und beweisbezogen. Maßgeblich sind tatsächliche Willensbildung und Umsetzung im Tagesgeschäft: Vertrags-, Preis-, Bank- und Personalentscheidungen, operative Weisungen, Kommunikations- und IT-Spuren sowie die real genutzte Organisationssubstanz.
- Ausländische Substanz ist weder automatisch wirksam noch automatisch unbeachtlich. Ein bloßes Registered Office ist schwach; ein reales Büro mit eigenständigen Geschäftsleitern, Personal, Informationszugang und tatsächlich ausgeübten Kernfunktionen kann dagegen den ausländischen Leitungsort tragen.
- Rückfall- und Switch-over-Regeln setzen erst nach der primären Zuordnung an. § 50d Abs. 8 und 9 EStG, § 20 Abs. 2 AStG und abkommensspezifische Klauseln können eine Freistellung beseitigen, ohne den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung zu verändern.⁴⁵

¹ Abgabenordnung, insbesondere § 10 AO (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung), § 11 AO (Sitz), § 12 AO (Betriebsstätte), § 13 AO (ständiger Vertreter) sowie §§ 14a und 14b AO. Die §§ 10 bis 14b AO enthalten Begriffs- und Verfahrensregelungen; die materielle Ertragsteuerpflicht folgt aus den jeweiligen Einzelsteuergesetzen.

² § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG: Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, wenn eine Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat; § 2 KStG zur beschränkten Steuerpflicht.

³ OECD-Musterabkommen 2017, Art. 4, 5, 7 und 23 A/23 B. Maßgeblich ist stets der Wortlaut des konkret anwendbaren DBA einschließlich Protokoll und wirksamer MLI-Modifikationen.

⁴ § 50d Abs. 8 und 9 EStG; die jeweilige Rückfallwirkung ist tatbestandsbezogen und abkommensspezifisch zu prüfen.

⁵ § 20 Abs. 2 AStG; BMF, Schreiben vom 22. Dezember 2023, „Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes“, Tz. 20.2 ff.

Inhalt

Executive Summary	2
I. Ausgangspunkt und Korrektur der Begriffsebenen	6
1. Der verbreitete Fehlschluss vom Register zur Steuerhoheit	6
2. §§ 10 bis 14b AO bestimmen nicht selbst die Steuerpflicht	6
3. Fünf nacheinander zu prüfende Ebenen	7
II. Historische Entwicklung: vom Satzungssitz zur tatsächlichen Leitung	8
1. Gesellschaftsrechtliche Herkunft des Sitzbegriffs	8
2. Die steuerrechtliche Doppelanknüpfung	8
3. Vom physischen Vorstandszimmer zur digitalen Leitung	9
4. Steuerpolitischer Hintergrund	9
III. Nationales und abkommensrechtliches Prüfungssystem	10
1. § 10 AO: Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung	10
2. Ein Mittelpunkt, mehrere Tätigkeitsorte	11
3. § 12 AO und die Geschäftsleitungsbetriebsstätte	11
4. Art. 4 DBA: Ansässigkeit und Doppelansässigkeit	12
5. Art. 5 und 7 DBA: Betriebsstätte und Gewinnzurechnung	12
6. Beweis- und Mitwirkungslast	13
IV. Rechtsprechung 2021 bis 2026 zum Ort der Geschäftsleitung	13
1. BFH vom 28. Juni 2022 – I R 43/18: Ausländischer Satzungssitz, inländische Kapitalgesellschaft	13
2. FG München vom 29. September 2022 – 11 K 539/18: deutsche Einflussnahme genügt nicht	14
3. FG München vom 28. März und 27. Oktober 2023: reale Luxemburger Substanz im vorläufigen Rechtsschutz	15

4. Niedersächsisches FG vom 7. Dezember 2023 – 10 K 39/23: Registerort ohne Tätigkeit	15
5. Hessisches FG vom 12. März 2025 – 8 K 1328/21: Willensbildung in der Einpersonengesellschaft.....	16
6. Niedersächsisches FG vom 18. Juni 2025 – 9 K 129/22: private Räume und ausländische Partnership	17
7. BFH vom 23. April 2025 – I B 51/22: Geschäftsleitung und Beweisverwertungsgrenzen....	18
8. BFH vom 5. Juni 2024 – I B 52/22: ausländische Zeugen und gerichtliche Sachaufklärung	18
V. Betriebsstättenrechtsprechung mit Bedeutung für Leitungsstrukturen.....	19
1. BFH vom 23. März 2022 – III R 35/20: Räume eines Managementunternehmens	19
2. BFH vom 7. Juni 2023 – I R 47/20: personengebundene Nutzung und Verwurzelung	19
3. BFH vom 18. Dezember 2024 – I R 39/21: Dauer der festen Geschäftseinrichtung	20
4. BFH vom 18. Dezember 2024 – I R 47/21: zentrale Verwaltung ist keine Hilfstätigkeit.....	20
5. BFH vom 5. Juni 2024 – I R 32/20: Transparenz und getrennte Zurechnung.....	21
VI. Gerichtshof der Europäischen Union: unmittelbare Grenzen und nur mittelbare Vergleichsfälle	21
1. Niederlassungsfreiheit schützt Mobilität, nicht steuerliche Unsichtbarkeit	21
2. W AG: Freistellung kann auch Verluste ausschließen	22
3. Berlin Chemie, Cabot und Adient: keine direkte Autorität für § 10 AO.....	22
VII. Praxisfälle: vom Delaware-Register bis zum Homeoffice.....	23
1. Delaware Corporation mit Geschäftsführer in Köln.....	23
2. Delaware LLC: vor dem Ort steht der Rechtstypenvergleich.....	23
3. Luxemburger Gesellschaft mit eigenem Team.....	24
4. Nominee Director ohne Entscheidungsraum	24
5. Grenzüberschreitender CEO im Homeoffice.....	24
6. Ausgelagerte Geschäftsführung beim Service Provider	25
VIII. Sonderkapitel: Rückfallklauseln und Switch-over-Regeln.....	25
1. Funktion und systematische Stellung	25

2. BFH I R 42/20: keine Atomisierung einer einheitlichen Gewinnposition.....	26
3. § 20 Abs. 2 AStG und die EuGH-Vorlage IX R 39/21.....	27
4. FG Düsseldorf 6 K 501/20 K: Minderheits- und Kontrollfragen	27
IX. Verfahrens-, Haftungs- und Steuerstrafrecht.....	27
1. Typische Entstehung des Konflikts	27
2. Mitwirkung und Schätzung.....	28
3. Berichtigungspflicht, Vorsatz und Selbstanzeige	28
4. Vertreter- und Teilnehmerhaftung	28
5. Beweissicherung und Privilegierung	29
XI. OECD-Ausblick: dezentrale Leitung, Homeoffice und Verständigung.....	29
1. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA: vom automatischen Mittelpunkt zur Verständigung	29
2. OECD-Update 2025: grenzüberschreitendes Homeoffice.....	30
3. Erwartbare Entwicklung	30

1.

I. Ausgangspunkt und Korrektur der Begriffsebenen

1. Der verbreitete Fehlschluss vom Register zur Steuerhoheit

Internationale Gesellschaftsstrukturen beginnen häufig mit einem Registerauszug. Eine Corporation ist in Delaware eingetragen, eine S.à r.l. besitzt eine luxemburgische Geschäftsadresse, eine zypriotische Ltd. führt einen örtlichen Director und ein Corporate Secretary verwahrt die gesellschaftsrechtlichen Unterlagen. Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht sind diese Merkmale bedeutsam. Steuerlich beantworten sie aber nur einen Teil der Fragen. Das deutsche Ertragsteuerrecht knüpft bei Kapitalgesellschaften alternativ an Sitz oder Geschäftsleitung an. Bereits die tatsächliche Leitung aus Deutschland kann daher eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht für das Welteinkommen auslösen, obwohl die Gesellschaft nach ausländischem Recht wirksam gegründet und dort ordnungsgemäß registriert wurde.⁶

Der gegenteilige Fehlschluss ist ebenso gefährlich. Nicht jede ausländische Gesellschaft mit deutschem Anteilseigner, deutscher Konzernmutter oder gelegentlichen Abstimmungen mit Personen in Deutschland wird automatisch im Inland geleitet. Ein reales ausländisches Unternehmen kann seine maßgeblichen Tagesgeschäfte mit lokalem Personal und einer eigenständig handelnden Geschäftsführung im Ausland ausüben. Die Prüfung ist weder ein Missbrauchsverdacht kraft ausländischer Rechtsform noch eine Anerkennung kraft Registereintrags. Sie ist eine wertende Tatsachenfeststellung.

2. §§ 10 bis 14b AO bestimmen nicht selbst die Steuerpflicht

Die im Ausgangsthema angesprochenen §§ 10 bis 14b AO bedürfen einer dogmatischen Präzisierung. § 10 AO definiert die Geschäftsleitung als Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, § 11 AO definiert den Sitz, § 12 AO die Betriebsstätte und § 13 AO den ständigen Vertreter. Die neueren §§ 14a und 14b AO betreffen Begrifflichkeiten und verfahrensrechtliche Einordnung von Personenvereinigungen beziehungsweise Körperschaften mit Sitz im Ausland.

⁶ § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG: Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, wenn eine Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat; § 2 KStG zur beschränkten Steuerpflicht.

Die materielle Steuerpflicht folgt dagegen aus dem jeweiligen Einzelsteuergesetz, bei Kapitalgesellschaften vor allem aus §§ 1 und 2 KStG, bei der Gewerbesteuer aus § 2 GewStG.⁷⁸⁹

Für Personengesellschaften ist die Formulierung „Steuerpflicht der Gesellschaft“ zusätzlich zu differenzieren. Ohne Option nach § 1a KStG wird der Gewinn ertragsteuerlich grundsätzlich den Mitunternehmern zugerechnet; die Personengesellschaft bleibt jedoch eigenständiges Subjekt der Gewerbesteuer und kann Trägerin von Betriebsstätten sein. Die abkommensrechtliche Berechtigung richtet sich nach dem konkreten DBA und der steuerlichen Transparenz.¹⁰¹¹

3. Fünf nacheinander zu prüfende Ebenen

Ebene	Leitfrage	Typische Rechtsquelle
1. Rechtstypenvergleich	Ist das ausländische Gebilde aus deutscher Sicht Körperschaft, Personengesellschaft, Vermögensmasse oder transparent?	KStG, EStG, Rechtsprechung, bei US-LLC BMF-Grundsätze
2. Nationale persönliche Steuerpflicht	Hat die Gesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung in Deutschland?	§§ 10, 11 AO; §§ 1, 2 KStG
3. DBA-Ansässigkeit	Welcher Vertragsstaat behandelt die doppelt ansässige Gesellschaft für Abkommenszwecke als ansässig?	Art. 4 des konkreten DBA
4. Sachlicher Inlandszugriff	Besteht eine Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter, und welche Gewinne sind zuzurechnen?	§§ 12, 13 AO; Art. 5 und 7 DBA
5. Entlastung und Rückfall	Greift Freistellung oder Anrechnung, oder fällt die Entlastung wegen einer Rückfallnorm weg?	Methodenartikel, § 50d EStG, § 20 AStG

Fehler entstehen meist, wenn diese Ebenen vermischt werden. Eine Betriebsstätte ist nicht die steuerliche „Staatsangehörigkeit“ der Gesellschaft. Ein DBA-Tie-Breaker ersetzt nicht die nationale Feststellung des Geschäftsleitungsorts. Eine Rückfallklausel verlagert nicht die Leitung,

⁷ Abgabenordnung, insbesondere § 10 AO (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung), § 11 AO (Sitz), § 12 AO (Betriebsstätte), § 13 AO (ständiger Vertreter) sowie §§ 14a und 14b AO. Die §§ 10 bis 14b AO enthalten Begriffs- und Verfahrensregelungen; die materielle Ertragsteuerpflicht folgt aus den jeweiligen Einzelsteuergesetzen.

⁸ § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG: Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht, wenn eine Kapitalgesellschaft ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland hat; § 2 KStG zur beschränkten Steuerpflicht.

⁹ § 2 Abs. 1 GewStG: Gewerbesteuerlicher Inlandszugriff auf den im Inland betriebenen stehenden Gewerbebetrieb; bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist die inländische Betriebsstätte gesondert zu bestimmen.

¹⁰ BFH, Urteil vom 5. Juni 2024 – I R 32/20, zur getrennten Prüfung innerstaatlicher und abkommensrechtlicher Betriebsstätten- und Ansässigkeitsfragen bei ausländischen Gesellschaften und transparenten Strukturen.

¹¹ § 1a KStG zur Option bestimmter Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftbesteuerung; ohne Option bleibt die ertragsteuerliche Transparenz der Personengesellschaft Ausgangspunkt.

sondern verändert die Entlastungsmethode. Und die US-amerikanische steuerliche Wahl einer LLC entscheidet nicht automatisch über deren deutsche Rechtstypisierung.

II. Historische Entwicklung: vom Satzungssitz zur tatsächlichen Leitung

1. Gesellschaftsrechtliche Herkunft des Sitzbegriffs

Historisch standen sich im internationalen Gesellschaftsrecht Sitz- und Gründungstheorie gegenüber. Die Sitztheorie knüpfte die Anerkennung und das anwendbare Gesellschaftsrecht an den tatsächlichen Verwaltungssitz. Die Gründungstheorie lässt grundsätzlich das Recht des Gründungsstaats fortwirken, auch wenn die tatsächliche Verwaltung in einen anderen Staat verlegt wird. Diese Kontroverse erklärt, weshalb der Registerstaat in der Beratungspraxis lange als vermeintlich umfassende „Heimat“ der Gesellschaft verstanden wurde. Steuerrechtlich war diese Gleichsetzung schon immer zu grob.

Der Gerichtshof der Europäischen Union hat die gesellschaftsrechtliche Mobilität innerhalb der Union schrittweise gestärkt. Daily Mail betonte zunächst die Abhängigkeit einer Gesellschaft von der Rechtsordnung ihrer Gründung. Überseering zwang den Zuzugsstaat zur Anerkennung einer in einem anderen Mitgliedstaat wirksam gegründeten Gesellschaft. Polbud weitete die Niederlassungsfreiheit für grenzüberschreitende Umwandlungen aus. Diese Entscheidungen schützen gesellschaftsrechtliche Existenz und Mobilität; sie beseitigen aber nicht das Recht der Mitgliedstaaten, steuerliche Ansässigkeit und Steuerfolgen nach unionsrechtskonformen nationalen Kriterien zu bestimmen.¹²

2. Die steuerrechtliche Doppelanknüpfung

Das deutsche Körperschaftsteuerrecht verwendet seit langem eine alternative Doppelanknüpfung: Sitz oder Geschäftsleitung im Inland genügt. Der Sitz ist ein rechtlich-formales Merkmal; die Geschäftsleitung ist funktional und tatsächlich. Dadurch kann eine ausländische Kapitalgesellschaft unbeschränkt steuerpflichtig sein, obwohl ihr Gesellschaftsstatut ausländisch bleibt. Umgekehrt bleibt eine in Deutschland sitzende Kapitalgesellschaft grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig, auch wenn sie behauptet, ihre tatsächliche Leitung ins

¹² EuGH, Urteil vom 27. September 1988 – C-81/87, Daily Mail, ECLI:EU:C:1988:456; Urteil vom 5. November 2002 – C-208/00, Überseering, ECLI:EU:C:2002:632; Urteil vom 25. Oktober 2017 – C-106/16, Polbud, ECLI:EU:C:2017:804.

Ausland verlegt zu haben. Das Nebeneinander schützt den nationalen Steuerzugriff vor einer rein formalen Sitzverlagerung, schafft aber Doppelansässigkeit.

Doppelbesteuerungsabkommen reagieren auf diese Überlagerung. Ältere Abkommen entschieden bei nicht natürlichen Personen häufig automatisch nach dem Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung. Neuere Abkommenspolitik folgt vermehrt dem OECD-Muster 2017: Die zuständigen Behörden sollen die Ansässigkeit im Verständigungsverfahren bestimmen und dabei den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, den Gründungsort sowie weitere Umstände berücksichtigen. Bis zu einer Einigung können Abkommensvorteile ganz oder teilweise ausbleiben.¹³

3. Vom physischen Vorstandszimmer zur digitalen Leitung

Das klassische Bild war ein Vorstand oder Geschäftsführer, der in einem Büro Unterlagen prüft, Personal anweist, Verträge unterschreibt und Zahlungen freigibt. Internationale Gruppen trennten später strategische Konzernsteuerung, lokale Geschäftsführung, Verwaltungsdienstleistungen und operative Funktionen. Heute kommen Videokonferenzen, Cloud-Systeme, digitale Signaturen, mobile Banking-Freigaben und hybride Arbeitsmodelle hinzu. Der Leitungsort verschwindet dadurch nicht. Er wird vielmehr durch eine Vielzahl einzelner Handlungs- und Informationsorte belegt.

Die Entwicklung verschiebt den Beweiswert. Ein physischer Sitzungsort bleibt ein Indiz, doch Kalender, Einwahldaten, Versionen von Entscheidungsvorlagen, E-Mail-Metadaten, Signaturzeitpunkte, Bankfreigaben und operative Weisungen können zeigen, ob die Entscheidung tatsächlich an diesem Ort vorbereitet und gebildet wurde. Gleichzeitig darf technische Erreichbarkeit nicht mit Entscheidungsmacht gleichgesetzt werden. Ein deutscher Login eines Buchhalters ist keine Geschäftsleitung; ein ausländischer Server beweist keine ausländische Willensbildung.

4. Steuerpolitischer Hintergrund

Die Anknüpfung an tatsächliche Leitung verfolgt zwei Ziele. Sie soll verhindern, dass mobile Rechtsträger ihr Welteinkommen allein durch eine Registeradresse der inländischen Besteuerung entziehen. Sie soll zugleich wirtschaftliche Realität erfassen: Der Staat, in dem die maßgeblichen

¹³ OECD, Model Tax Convention 2017, Art. 4 Abs. 3: Verständigungslösung für doppelt ansässige nicht natürliche Personen unter Berücksichtigung von Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, Gründungsort und weiteren Faktoren.

laufenden Unternehmensentscheidungen gebildet und umgesetzt werden, beansprucht regelmäßig einen legitimen persönlichen Anknüpfungspunkt. Das DBA-System setzt diesem Anspruch Grenzen und koordiniert konkurrierende Staaten, ersetzt aber keine belastbare Sachverhaltsfeststellung.

Die jüngere OECD-Arbeit verschiebt den Fokus teilweise von einem einzigen „place of effective management“ zu einer mehrfaktoriellen Verständigung und zu detaillierten Betriebsstättenregeln. Das ist keine Abkehr von wirtschaftlicher Substanz. Es ist die Reaktion auf dezentrale Leitung, digitale Arbeit und die Gefahr, dass ein einzelnes formales Kriterium entweder leicht manipulierbar oder in Mehrortssituationen unentscheidbar wird.

III. Nationales und abkommensrechtliches Prüfungssystem

1. § 10 AO: Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung

§ 10 AO fragt nicht nach dem Ort jeder Leitungshandlung, sondern nach dem Mittelpunkt. Ausgangspunkt ist die laufende Geschäftsführung, also das gewöhnliche Tagesgeschäft des konkreten Unternehmens. Dazu gehören je nach Geschäftsmodell Vertragsabschlüsse, Preis- und Einkaufsentscheidungen, Disposition, Finanzierung und Liquiditätssteuerung, Personalführung, Leistungserbringung, Rechnungsstellung, Compliance und die laufende Beteiligungsverwaltung. Entscheidend ist, wo der maßgebliche Wille gebildet und in verbindliche Anordnungen umgesetzt wird.¹⁴

Außergewöhnliche Grundlagenentscheidungen – Gründung, Satzungsänderung, Kapitalmaßnahmen, Veräußerung des gesamten Unternehmens oder seltene Gesellschafterbeschlüsse – bestimmen den Mittelpunkt grundsätzlich nicht. Bei einer Holding muss allerdings ihr eigenes Tagesgeschäft korrekt definiert werden. Besteht dieses gerade in Beteiligungsüberwachung, Finanzierung, Ausschüttungsplanung und laufenden Portfoliomaßnahmen, sind diese Funktionen nicht deshalb Grundlagenentscheidungen, weil sie konzernstrategisch wirken.

¹⁴ AEAO zu § 10 AO: Geschäftsleitung ist dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet und die laufenden Geschäfte angeordnet werden; außergewöhnliche Grundlagenentscheidungen sind grundsätzlich nicht ausschlaggebend.

2. Ein Mittelpunkt, mehrere Tätigkeitsorte

Der Begriff „Mittelpunkt“ verlangt eine Gewichtung. Werden Leitungsakte an mehreren Orten vorgenommen, sind Art, Bedeutung, Regelmäßigkeit und tatsächliche Entscheidungskompetenz zu vergleichen. Die Zahl der E-Mails ist weniger wichtig als ihr Inhalt. Ein Geschäftsführer kann zahlreiche administrative Nachrichten im Ausland versenden und die entscheidenden Preis-, Vertrags- und Bankfreigaben regelmäßig aus seinem deutschen Wohnhaus erteilen. Umgekehrt kann er von Deutschland aus einzelne vorbereitende Informationen abrufen, während das ausländische Management eigenständig entscheidet.

Bei einer Einpersonengesellschaft verdichtet sich die Prüfung auf die Tätigkeit der beherrschenden Geschäftsleiterperson. Auch dort ist zwischen Gesellschafterwillen und laufender Geschäftsführung zu trennen. Der Wohnsitz ist kein gesetzlicher Ersatzanknüpfungspunkt, wird aber zum starken Indiz, wenn keine andere reale Leitungsorganisation nachgewiesen wird.

3. § 12 AO und die Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Die Stätte der Geschäftsleitung ist nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO zugleich eine Betriebsstätte. Das BMF-Schreiben vom 18. Juni 2026 betont, dass diese besondere Betriebsstättenform nicht in jeder Hinsicht eine klassische feste Geschäftseinrichtung mit gesicherter Verfügungsmacht voraussetzt. Jeder Gewinnbetrieb soll grundsätzlich eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte besitzen; sie kann sich bei fehlender anderer Einrichtung in privaten oder fremden Räumen befinden.¹⁵

Diese innerstaatliche Aussage darf nicht automatisch in Art. 5 DBA übertragen werden. Das Abkommen kann eine feste Geschäftseinrichtung, Dauer, Verfügungsmacht oder eine besondere Vertreterkonstellation verlangen. Die Prüfung erfolgt daher zweistufig: Zunächst ist der nationale Steueranspruch zu bestimmen; anschließend wird geprüft, ob das DBA ihn beschränkt. Das BMF-Schreiben 2026 macht diese Trennung ausdrücklich zum methodischen Ausgangspunkt.¹⁶

¹⁵ BMF, Schreiben vom 18. Juni 2026, GZ IV B 2 - S 1301/01410/007/264, „Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht“, insbesondere Rn. 37 ff. und 140 ff.

¹⁶ BMF, Schreiben vom 18. Juni 2026, GZ IV B 2 - S 1301/01410/007/264, „Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht“, insbesondere Rn. 37 ff. und 140 ff.

4. Art. 4 DBA: Ansässigkeit und Doppelansässigkeit

Art. 4 DBA bestimmt, ob eine Person für Abkommenszwecke in einem Vertragsstaat ansässig ist. Die konkrete Definition kann Wohnsitz, Sitz, Ort der Geschäftsleitung, Gründungsort oder ähnliche Merkmale erfassen. Eine Delaware Corporation kann in den Vereinigten Staaten wegen Gründung und in Deutschland wegen Geschäftsleitung ansässig sein. Dann entscheidet die spezielle Tie-Breaker-Regel des DBA-USA, nicht ein allgemeiner abstrakter OECD-Satz.¹⁷

Die Verständigungslösung moderner Abkommen ist risikoreicher als ein automatischer Tie-Breaker. Ohne Einigung kann die Gesellschaft national in beiden Staaten unbeschränkt steuerpflichtig bleiben und Abkommensentlastungen verlieren. Das Verständigungsverfahren ist kein Ersatz für ein konsistentes Tatsachenbild; die Behörden werden gerade die tatsächlichen Leitungsfunktionen, den Gründungsort, die wirtschaftliche Substanz und weitere Umstände auswerten.¹⁸¹⁹

5. Art. 5 und 7 DBA: Betriebsstätte und Gewinnzurechnung

Art. 5 DBA beantwortet, ob ein Unternehmen im anderen Staat eine hinreichend feste unternehmerische Präsenz besitzt. Art. 7 ordnet dieser Betriebsstätte diejenigen Gewinne zu, die sie unter Berücksichtigung ihrer Funktionen, Vermögenswerte und Risiken als selbständiges Unternehmen erzielt hätte. Die Betriebsstätte ist daher weder Synonym für Sitz noch für Geschäftsleitung. Eine Gesellschaft kann im Staat A ansässig sein, ihre Geschäftsleitung teilweise im Staat B ausüben und zusätzlich operative Betriebsstätten in Staaten C und D unterhalten.

Die Gewinnzurechnung verlangt eine gesonderte Funktions- und Risikoanalyse. Die bloße Feststellung einer deutschen Geschäftsbetriebsstätte erlaubt nicht ohne Weiteres, den gesamten Gewinn Deutschland zuzuordnen, wenn abkommensrechtlich eine andere Ansässigkeit oder weitere Betriebsstätten bestehen. Umgekehrt befreit eine ausländische Betriebsstätte nicht pauschal das gesamte Unternehmen von deutscher Besteuerung.²⁰

¹⁷ DBA Deutschland–USA, insbesondere Art. 4, 5, 7 und 23. Bei doppelt ansässigen Gesellschaften ist die konkrete Fassung der Verständigungsregel maßgebend.

¹⁸ OECD, Model Tax Convention 2017, Art. 4 Abs. 3: Verständigungslösung für doppelt ansässige nicht natürliche Personen unter Berücksichtigung von Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, Gründungsort und weiteren Faktoren.

¹⁹ § 89a AO und Art. 25 der jeweils anwendbaren DBA zu Vorabverständigungs- und Verständigungsverfahren; Reichweite und Zulässigkeit sind einzelfallbezogen.

²⁰ BMF, Schreiben vom 22. Dezember 2016, BStBl I 2017, 182, „Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung“, sowie Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung.

6. Beweis- und Mitwirkungslast

Der Geschäftsleitungsort ist eine innere Tatsache, die aus äußeren Umständen erschlossen wird. Die Finanzbehörde trägt grundsätzlich die Feststellungslast für steuerbegründende Tatsachen. Bei Auslandssachverhalten verschärft § 90 Abs. 2 AO jedoch die Mitwirkung: Der Steuerpflichtige muss Beweismittel beschaffen, fremdsprachige Unterlagen erläutern und die ausländische Organisation nachvollziehbar machen. Unaufklärbarkeit kann zu nachteiligen Beweiswürdigungen und Schätzungen führen.²¹

Indiz	Beweiswert	Prüffrage
Registeradresse, Satzung, Registered Agent, Secretary	Ausgangspunkt; allein gering	Belegt das Dokument reale Leitungsfunktionen oder nur rechtliche Erreichbarkeit?
Eigenes Büro, Personal, IT und Aktenzugang	Hoch bei tatsächlicher Nutzung	Dienen die Ressourcen dem eigenen Kerngeschäft und stehen sie Entscheidern zur Verfügung?
Vertrags-, Preis- und Einkaufsfreigaben	Sehr hoch	Wer entscheidet verbindlich, wann und von welchem Ort?
Bankvollmachten und Zahlungsfreigaben	Sehr hoch	Wer steuert Liquidität, Limits und wirtschaftliche Risiken?
Personalführung und operative Weisungen	Hoch	Wer disponiert, bewertet, stellt ein und beendet Arbeitsverhältnisse?
Board-Protokolle	Hoch bei Realitätskongruenz	Wurden Alternativen tatsächlich erörtert oder fertige Beschlüsse nur bestätigt?
Kalender, Reisen, Zutritt, IP-/VPN- und Signaturdaten	Unterstützend bis hoch	Ergeben Zeit, Ort und Inhalt ein konsistentes Entscheidungsbild?
Buchhaltung, Steuerberatung, Postannahme	Regelmäßig nur unterstützend	Sind dies Hilfsfunktionen oder ausnahmsweise das konkrete Kerngeschäft?

IV. Rechtsprechung 2021 bis 2026 zum Ort der Geschäftsleitung

1. BFH vom 28. Juni 2022 – I R 43/18: Ausländischer Sitzungssitz, inländische Kapitalgesellschaft

Der BFH hatte über das gewerbesteuerrechtliche Schachtelprivileg bei einer doppelt ansässigen Kapitalgesellschaft zu entscheiden. Die Gesellschaft hatte ihren statutarischen Sitz im Ausland, ihren Ort der Geschäftsleitung aber im Inland. Der I. Senat ordnete sie für § 9 Nr. 2a GewStG den „inländischen Kapitalgesellschaften“ zu. Der Fall betraf nicht die erstmalige

²¹ § 90 Abs. 2 AO zu gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten und § 162 AO zu Schätzungen bei unzureichender Mitwirkung.

Tatsachenfeststellung des Geschäftsleitungsorts; seine Aussage für die Systematik ist dennoch klar: Ein ausländischer Satzungssitz schließt den inländischen Charakter für eine an die Geschäftsleitung anknüpfende Steuerregel nicht aus.²²

Für die Beratung folgt daraus, dass der Registerstaat keine negative Tatbestandswirkung entfaltet. Wer mit einem ausländischen Certificate of Incorporation argumentiert, beantwortet nur § 11 AO beziehungsweise den ausländischen Gründungsstatus. Ist die laufende Leitung in Deutschland, kann die Gesellschaft zugleich national doppelt ansässig sein. Die Einordnung wirkt in zahlreiche Folgefragen hinein: Veranlagung, Gewerbesteuer, Beteiligungserträge, Erklärungspflichten, Haftung und DBA-Entlastung.

2. FG München vom 29. September 2022 – 11 K 539/18: deutsche Einflussnahme genügt nicht

Das FG München untersuchte eine ausländische Personengesellschaft im Metallhandel. Deutsche Beteiligte hatten die Struktur mitbegründet, strategische Parameter gesetzt und einzelne Kontrollhandlungen vorgenommen. Das operative Tagesgeschäft wurde nach den Feststellungen jedoch durch im Ausland ansässige Leitungspersonen ausgeübt. Das Gericht trennte die grundlegenden Gesellschafterentscheidungen von den laufenden Geschäftsführungsakten und verneinte eine hinreichend nachgewiesene deutsche Geschäftsleitungsbetriebsstätte.²³

Die Entscheidung ist das notwendige Gegenstück zu Briefkastenfällen. Eine deutsche Muttergesellschaft, ein in Deutschland wohnender Gesellschafter oder konzernweite Vorgaben verlagern nicht automatisch das Tagesgeschäft der ausländischen Einheit. Entscheidend ist das eigene Geschäft der konkreten Gesellschaft. Für eine Handelsgesellschaft sind insbesondere Auswahl und Steuerung von Lieferanten und Kunden, Mengen, Preise, Logistik, Zahlungsbedingungen, Finanzierung und Reklamationen zu lokalisieren. Konzernstrategie und Gesellschafterkontrolle sind davon abzugrenzen.

Praktisch verlangt dies eine „Entity-by-Entity“-Analyse. Die Finanzverwaltung darf nicht die wirtschaftlich prominenteste Tätigkeit des Konzerns zur Tätigkeit jeder Tochtergesellschaft erklären. Zugleich hilft eine formale Aufgabenbeschreibung nur, wenn sie tatsächlich gelebt wird.

²² BFH, Urteil vom 28. Juni 2022 – I R 43/18, ECLI:DE:BFH:2022:U.280622.IR43.18.0, zum gewerbesteuerrechtlichen Begriff der inländischen Kapitalgesellschaft bei ausländischem Satzungssitz und inländischer Geschäftsleitung.

²³ FG München, Urteil vom 29. September 2022 – 11 K 539/18, zur tatsächlichen Leitung einer ausländischen Personengesellschaft und zur Abgrenzung strategischer Gesellschafterentscheidungen vom Tagesgeschäft.

Die ausländische Geschäftsführung muss Zugang zu Informationen, echte Entscheidungsalternativen, ausreichende Fachkunde und die Möglichkeit haben, Vorgaben abzulehnen oder zu verändern.

3. FG München vom 28. März und 27. Oktober 2023: reale Luxemburger Substanz im vorläufigen Rechtsschutz

In zwei Beschlüssen des vorläufigen Rechtsschutzes befasste sich das FG München mit der Frage, ob die Geschäftsleitung luxemburgischer Gesellschaften tatsächlich im Inland lag. Das Gericht stellte auf das eigene gewöhnliche Geschäft der jeweils betroffenen Gesellschaft ab. Für die ausländische Leitung sprachen Büro, Arbeitnehmer, organisatorische Ressourcen und dort ausgeübte Makler- beziehungsweise Verwaltungsfunktionen. Der deutsche Konzernbezug genügte im summarischen Verfahren nicht, um den Mittelpunkt nach Deutschland zu verlagern.

2425

Die Entscheidungen sind wegen ihres Verfahrensstadiums nicht mit einem rechtskräftigen Hauptsacheurteil gleichzusetzen. Ihre methodische Aussage ist dennoch wichtig: Ausländische Substanz ist konkret zu würdigen. Ein Büro ist kein Selbstzweck, sondern muss für die Gesellschaft verfügbar und in deren laufende Prozesse eingebunden sein. Mitarbeiterzahl oder Mietfläche allein entscheiden nicht. Ausschlaggebend ist, ob die Personen im Ausland die für das konkrete Geschäft maßgeblichen Informationen verarbeiten, Entscheidungen treffen und deren Umsetzung steuern.

4. Niedersächsisches FG vom 7. Dezember 2023 – 10 K 39/23: Registerort ohne Tätigkeit

Das Niedersächsische FG beurteilte eine nach ungarischem Recht gegründete Kapitalgesellschaft, deren operative Leistungen in Deutschland erbracht wurden. Nach der gerichtlichen Würdigung fanden am ungarischen Registerort keine hinreichenden geschäftlichen Aktivitäten statt; die laufende Leitung war einer deutschen Wohnung zuzuordnen. Das Gericht betonte, dass die Geschäftsleitung keine klassische feste Geschäftseinrichtung voraussetzt. Bei

²⁴ FG München, Beschluss vom 28. März 2023 – 7 V 2443/22, ECLI:DE:FGMUENC:2023:0328.7V2443.22.00; Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes.

²⁵ FG München, Beschluss vom 27. Oktober 2023 – 12 V 1784/23; Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zur tatsächlichen Geschäftsleitung einer luxemburgischen Gesellschaft.

mehreren möglichen Tätigkeitsorten sind organisatorische und wirtschaftliche Bedeutung zu gewichten.²⁶

Der Fall zeigt die Beweisarmut einer bloßen Registerhülle. Ein ausländischer Sitznachweis, eine Postadresse und formale Organstellung sagen wenig aus, wenn nicht erklärt werden kann, welche Entscheidungen dort wann, durch wen und auf welcher Informationsgrundlage getroffen wurden. Die gesteigerte Mitwirkung bei Auslandssachverhalten verschärft das Risiko: Werden ausländische Unterlagen, Kommunikationswege oder tatsächlich handelnde Personen nicht benannt, kann sich die objektive Beweislast praktisch zulasten des Steuerpflichtigen auswirken.

Für dienstleistungsorientierte Gesellschaften ist die Lokalisierung besonders anspruchsvoll. Leistungserbringung und Geschäftsleitung sind nicht identisch, können aber zusammenfallen. Entscheidet der Alleingeschäftsführer am deutschen Einsatzort über Annahme, Preis, Personal, Durchführung, Rechnung und Zahlung, verdichtet sich dort das gesamte Tagesgeschäft. Werden Leistungen dagegen in Deutschland durch Personal ausgeführt, während ein ausländisches Management eigenständig disponiert und wirtschaftlich steuert, kann die Leitung im Ausland verbleiben und in Deutschland lediglich eine operative Betriebsstätte bestehen.

5. Hessisches FG vom 12. März 2025 – 8 K 1328/21: Willensbildung in der Einpersonengesellschaft

Das Hessische FG stellte bei einer ausländischen Einpersonengesellschaft darauf ab, wo der für das Tagesgeschäft maßgebliche Wille tatsächlich gebildet wurde. Der beherrschende Entscheidungsträger übte relevante Leitungsfunktionen an mehreren Orten aus. Das Gericht gewichtete diese Orte und sah den organisatorischen und wirtschaftlichen Schwerpunkt am deutschen Tätigkeitsort. Eine ausländische Registeradresse ohne reale Geschäftstätigkeit hatte demgegenüber nur geringen Beweiswert.²⁷

Besonders praxisrelevant ist die funktionale Betrachtung mobiler Arbeit. Management kann mit Laptop und Telefon ausgeübt werden; fehlende klassische Büroinfrastruktur widerlegt eine deutsche Geschäftsleitung nicht. Das bedeutet nicht, dass jede E-Mail aus Deutschland einen Leitungsort begründet. Bei einer kleinen oder personengeprägten Gesellschaft können aber gerade

²⁶ Niedersächsisches FG, Urteil vom 7. Dezember 2023 – 10 K 39/23, zur inländischen Geschäftsleitung einer ungarischen Kapitalgesellschaft bei fehlender operativer Tätigkeit am ausländischen Registerort.

²⁷ Hessisches FG, Urteil vom 12. März 2025 – 8 K 1328/21, zum Ort der Willensbildung für das Tagesgeschäft einer ausländischen Einpersonengesellschaft und zur Gewichtung mehrerer Tätigkeitsorte.

digitale Freigaben, Kundenkommunikation, Angebots- und Vertragsentscheidungen, Zahlungsanweisungen und tatsächliche Weisungen das gesamte relevante Tagesgeschäft abbilden.

Die Entscheidung unterstreicht zudem, dass bei einer Einpersonengesellschaft nicht künstlich zwischen der Person als Gesellschafter und als Geschäftsführer getrennt werden darf, ohne die konkrete Handlung zu qualifizieren. Derselbe Mensch kann an einem Tag eine Grundlagenentscheidung als Gesellschafter und laufende Leitungsentscheidungen als Geschäftsführer treffen. Maßgeblich sind Funktion und Inhalt des Handelns, nicht nur die Überschrift des Dokuments.

6. Niedersächsisches FG vom 18. Juni 2025 – 9 K 129/22: private Räume und ausländische Partnership

Das Niedersächsische FG befasste sich mit einer ausländischen Partnership im Goldhandel. Nach seiner Würdigung wurden wesentliche Managemententscheidungen aus privaten Räumen in Deutschland getroffen: Insbesondere das Investitionsvolumen und unmittelbare Geschäftsbeziehungen wurden dort gesteuert. Das Gericht ordnete diese Handlungen nicht bloß der Gesellschafterstellung, sondern der laufenden Geschäftsführung zu und nahm eine deutsche Geschäftsleitungsbetriebsstätte an.²⁸

Die ausländische Registeradresse begründete nach den Feststellungen keine eigene feste Geschäftseinrichtung, weil eine tatsächliche Tätigkeit dort nicht belegt war. Zugleich erkannte das Gericht eine ausländische Vertreterbetriebsstätte aufgrund der Tätigkeit des ausländischen Managing Director. Der Fall verdeutlicht, dass die Antwort nicht zwingend „nur Deutschland“ oder „nur Ausland“ lautet. Eine Gesellschaft kann in mehreren Staaten steuerlich relevante Anknüpfungen besitzen; anschließend sind Abkommensrecht und Gewinnzurechnung zu prüfen.

Beweisrechtlich war bedeutsam, dass ausländische Zeugen nicht erschienen und zentrale Verträge nicht vollständig vorgelegt wurden. Bei § 90 Abs. 2 AO ist es regelmäßig nicht ausreichend, abstrakt auf ausländische Leitungspersonen zu verweisen. Ihre tatsächlichen Aufgaben, Kommunikationswege, Entscheidungsrechte und Arbeitsorte müssen beweisbar sein.

²⁸ Niedersächsisches FG, Urteil vom 18. Juni 2025 – 9 K 129/22, zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte einer ausländischen Partnership in privaten Räumen; Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH – I B 28/25 anhängig (Stand 19. Juli 2026).

Gegen das Urteil ist die Nichtzulassungsbeschwerde I B 28/25 anhängig; seine Aussagen sind daher mit diesem Verfahrensstatus zu kennzeichnen.²⁹

7. BFH vom 23. April 2025 – I B 51/22: Geschäftsleitung und Beweisverwertungsgrenzen

In einem Zypern-Fall war streitig, ob die tatsächliche geschäftliche Oberleitung aus Deutschland ausgeübt wurde. Die Außenprüfung hatte E-Mails einer strafprozessual sichergestellten Festplatte ausgewertet. Der BFH hob das finanzgerichtliche Urteil auf und verwies zurück, weil ein qualifiziertes Verwertungsverbot in Betracht kam: Daten aus einer strafrechtlichen Sicherstellung dürfen nicht ohne Beachtung der strafprozessualen Sichtungs- und Schutzmechanismen umfassend in die Außenprüfung überführt werden.³⁰

Die Entscheidung ändert den materiellen Maßstab des § 10 AO nicht. Sie zeigt aber, dass Verfahren und Beweismittel bei Geschäftsleitungsstreitigkeiten häufig entscheidend sind. E-Mail-Bestände können den tatsächlichen Entscheidungsablauf sehr präzise rekonstruieren. Gerade deshalb sind Herkunft, Sicherstellung, Sichtung, Zweckbindung und Übermittlung rechtlich zu prüfen. Eine Verteidigung darf sich weder darauf beschränken, die materielle Steuerpflicht zu bestreiten, noch darauf, sämtliche digitale Beweise pauschal als unverwertbar zu bezeichnen.

8. BFH vom 5. Juni 2024 – I B 52/22: ausländische Zeugen und gerichtliche Sachaufklärung

Der BFH beanstandete in einem weiteren Beschwerdeverfahren, dass substantiierten Zweifeln an der tatsächlichen Geschäftsführung und der Verfügbarkeit ausländischer Zeugen nicht hinreichend nachgegangen worden war. Das Finanzgericht muss entscheidungserhebliche ausländische Leitungsstrukturen aufklären, wenn der Beteiligte konkrete Personen, Aufgaben und Beweisthemen benennt.³¹

Für die Praxis folgt daraus eine doppelte Pflicht. Die Steuerpflichtige muss ihren Vortrag so konkret machen, dass eine Beweisaufnahme möglich und relevant ist. Das Gericht darf einen substantiierten Vortrag nicht mit dem bloßen Hinweis auf Auslandssachverhalt oder mangelnde

²⁹ Niedersächsisches FG, Urteil vom 18. Juni 2025 – 9 K 129/22, zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte einer ausländischen Partnership in privaten Räumen; Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH – I B 28/25 anhängig (Stand 19. Juli 2026).

³⁰ BFH, Beschluss vom 23. April 2025 – I B 51/22, ECLI:DE:BFH:2025:B.230425.IB51.22.0, zur möglichen Unverwertbarkeit einer strafprozessual sichergestellten Festplatte im Besteuerungsverfahren.

³¹ BFH, Beschluss vom 5. Juni 2024 – I B 52/22, zur gerichtlichen Sachaufklärung bei substantiierter Benennung ausländischer Zeugen und streitiger tatsächlicher Geschäftsführung.

Glaubhaftigkeit übergehen. Allgemeine Behauptungen wie „der Director entschied alles in Zypern“ genügen jedoch nicht. Erforderlich sind benannte Entscheidungsvorgänge, Zeiträume, Dokumente und eine nachvollziehbare Abgrenzung zu deutschen Einflussnahmen.

V. Betriebsstättenrechtsprechung mit Bedeutung für Leitungsstrukturen

1. BFH vom 23. März 2022 – III R 35/20: Räume eines Managementunternehmens

Der BFH konkretisierte, wann eine Gesellschaft in Räumen eines Management- oder Dienstleistungsunternehmens eine eigene Betriebsstätte haben kann. Ein zivilrechtlich exklusiver Raum ist nicht zwingend; erforderlich bleibt aber eine hinreichende räumliche und zeitliche Verwurzelung sowie eine Nutzung für das eigene Unternehmen. Eine bloße Dienstleistungsbeziehung genügt nicht.³²

Für ausgelagerte Geschäftsführung bedeutet dies: Die Adresse des Corporate Service Providers ist weder automatisch eine Betriebsstätte noch automatisch bedeutungslos. Entscheidend sind tatsächlicher Zugang, Dauerhaftigkeit, eigene Nutzung, personelle Zuordnung und die dort ausgeübten Funktionen. Werden dem Geschäftsführer dauerhaft bestimmte Arbeitsplätze, Akten, Kommunikationsmittel und organisatorische Ressourcen für die Leitung der Gesellschaft zur Verfügung gestellt, steigt das Gewicht. Beschränkt sich der Provider auf Postannahme, Standardprotokolle und gelegentliche Unterschriften, bleibt die Substanz schwach.

2. BFH vom 7. Juni 2023 – I R 47/20: personengebundene Nutzung und Verwurzelung

In I R 47/20 bejahte der BFH eine Betriebsstätte aufgrund personengebunden nutzbarer Strukturen in einer fremden Geschäftseinrichtung. Ein eigener abschließbarer Raum war nicht erforderlich; ein dauerhaft zugeordneter Standcontainer beziehungsweise Spind und ein Lockfach konnten die unternehmerische Verwurzelung tragen.³³

Der Fall betraf keine gesellschaftsrechtliche Geschäftsleitung, erweitert aber die Beweisbrille. Verfügungsmacht und Verwurzelung können sich aus der tatsächlichen Organisation ergeben. In

³² BFH, Urteil vom 23. März 2022 – III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844, zu Betriebsstätten in den Räumen eines Management- beziehungsweise Dienstleistungsunternehmens.

³³ BFH, Urteil vom 7. Juni 2023 – I R 47/20, BFH/NV 2023, 1291, zur Verwurzelung eines Unternehmens in einer fremden Geschäftseinrichtung durch personengebunden nutzbare Strukturen.

Managementfällen sind deshalb nicht nur Mietverträge zu prüfen, sondern Zutrittsrechte, feste Arbeitsplätze, Akten- und Datenspeicher, Schlüssel, persönliche Schränke, lokale Assistenz, Telefonanschlüsse und die wiederkehrende Nutzung. Umgekehrt kann ein großzügiger Mietvertrag wertlos sein, wenn die Räume faktisch nicht genutzt werden.

3. BFH vom 18. Dezember 2024 – I R 39/21: Dauer der festen Geschäftseinrichtung

Der BFH bestätigte für die abkommensrechtliche feste Geschäftseinrichtung grundsätzlich eine Minstdauer von sechs Monaten. Sowohl die Einrichtung als auch die unternehmerische Tätigkeit müssen die erforderliche Dauer erreichen; eine bloße Abwicklungsphase verlängert die aktive Tätigkeit nicht künstlich.³⁴

Die Aussage ist für kurzfristige Projekt-, Interimsmanagement- und Verlagerungsphasen wichtig. Sie betrifft die feste Geschäftseinrichtung nach Art. 5, nicht unmittelbar § 10 AO. Eine tatsächliche Geschäftsleitung kann bereits aus kürzerer, aber zentraler Leitungstätigkeit steuerliche Folgen haben, während die abkommensrechtliche feste Betriebsstätte an der Dauer scheitert. Genau diese Divergenz zeigt, weshalb nationaler und abkommensrechtlicher Begriff separat zu prüfen sind.

4. BFH vom 18. Dezember 2024 – I R 47/21: zentrale Verwaltung ist keine Hilfstätigkeit

Ein Schweizer Taxiunternehmen nutzte die Einrichtungen einer Taxizentrale. Der BFH bejahte eine Betriebsstätte aufgrund einer dauerhaften Mitnutzungsmöglichkeit und stellte klar, dass zentrale administrative und geschäftsleitende Funktionen nicht als bloß vorbereitend oder hilfsweise qualifiziert werden können.³⁵

Für ausländische Holdings, Finanzierungsgesellschaften und schlanke Dienstleistungsunternehmen ist das zentral. Was bei einem Produktionsunternehmen als Verwaltung erscheinen mag, kann bei einer Management- oder Holdinggesellschaft das Kerngeschäft sein. Die Hilfstätigkeitsausnahme ist funktionsbezogen. Eine Gesellschaft kann ihre

³⁴ BFH, Urteil vom 18. Dezember 2024 – I R 39/21, ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR39.21.0, zur grundsätzlich erforderlichen Minstdauer von sechs Monaten für eine abkommensrechtliche feste Geschäftseinrichtung.

³⁵ BFH, Urteil vom 18. Dezember 2024 – I R 47/21, BFHE 288, 180, zur Betriebsstätte in den Räumen einer Schweizer Taxizentrale und zur Abgrenzung zentraler Funktionen von Hilfstätigkeiten.

zentrale Funktion nicht dadurch zur Nebentätigkeit erklären, dass sie innerhalb des Konzerns klein oder standardisiert organisiert ist.

5. BFH vom 5. Juni 2024 – I R 32/20: Transparenz und getrennte Zurechnung

I R 32/20 betont in einer grenzüberschreitenden Beteiligungsstruktur, dass Personengesellschaften und ihre Gesellschafter sowie nationale und abkommensrechtliche Betriebsstättenfragen sauber getrennt zu behandeln sind. Bei transparenten Strukturen sind regelmäßig die Gesellschafter abkommensberechtigt; die Betriebsstätte der Gesellschaft kann ihnen zugerechnet werden.³⁶

Die Entscheidung schützt vor einem häufigen Kurzschluss: Der Ort der Geschäftsleitung einer Partnership beantwortet nicht allein, welcher Staat welchen Gesellschaftergewinn besteuert. Er ist ein relevanter Anknüpfungs- und Betriebsstättenfaktor. Anschließend sind Transparenz, Gesellschafteransässigkeit, Zurechnung und Methodenartikel zu prüfen. Bei einer Option nach § 1a KStG kann sich die Einordnung zusätzlich verändern.³⁷

VI. Gerichtshof der Europäischen Union: unmittelbare Grenzen und nur mittelbare Vergleichsfälle

1. Niederlassungsfreiheit schützt Mobilität, nicht steuerliche Unsichtbarkeit

Die Niederlassungsfreiheit verlangt, dass grenzüberschreitende Gesellschaften nicht ohne sachlichen Grund benachteiligt werden. Sie nimmt den Mitgliedstaaten jedoch nicht die Befugnis, Steueransässigkeit, Wegzug, Betriebsstätten und Gewinnzuordnung nach kohärenten Kriterien zu bestimmen. Die gesellschaftsrechtliche Anerkennung einer Delaware Corporation oder einer EU-Gesellschaft beantwortet daher nicht deren deutsche Steuerpflicht. Innerhalb der Union sind Diskriminierungs- und Verhältnismäßigkeitsfragen gesondert zu prüfen; die tatsächliche Geschäftsleitung bleibt eine zulässige wirtschaftliche Anknüpfung, sofern sie nicht selektiv oder fiktiv angewandt wird.³⁸

³⁶ BFH, Urteil vom 5. Juni 2024 – I R 32/20, zur getrennten Prüfung innerstaatlicher und abkommensrechtlicher Betriebsstätten- und Ansässigkeitsfragen bei ausländischen Gesellschaften und transparenten Strukturen.

³⁷ § 1a KStG zur Option bestimmter Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung; ohne Option bleibt die ertragsteuerliche Transparenz der Personengesellschaft Ausgangspunkt.

³⁸ EuGH, Urteil vom 27. September 1988 – C-81/87, Daily Mail, ECLI:EU:C:1988:456; Urteil vom 5. November 2002 – C-208/00, Überseering, ECLI:EU:C:2002:632; Urteil vom 25. Oktober 2017 – C-106/16, Polbud, ECLI:EU:C:2017:804.

2. W AG: Freistellung kann auch Verluste ausschließen

In W AG entschied der EuGH, dass Deutschland endgültige Verluste einer britischen Betriebsstätte nicht berücksichtigen musste, wenn es sein Besteuerungsrecht aufgrund des DBA vollständig aufgegeben hatte. Die Niederlassungsfreiheit zwingt den Ansässigkeitsstaat in einer solchen Symmetrie nicht, Verluste zu übernehmen, deren Gewinne er nicht besteuern darf.³⁹

Der Fall betrifft nicht den Ort der Geschäftsleitung, zeigt aber die wirtschaftliche Konsequenz der abkommensrechtlichen Zuordnung. Wer auf eine ausländische Ansässigkeit oder Betriebsstätte setzt, muss nicht nur die Entlastung positiver Gewinne betrachten. Verlustnutzung, zeitliche Zuordnung, Rückfallklauseln und spätere Umstrukturierungen können ebenso relevant sein.

3. Berlin Chemie, Cabot und Adient: keine direkte Autorität für § 10 AO

Die Entscheidungen Berlin Chemie, Cabot Plastics Belgium und Adient behandeln die umsatzsteuerrechtliche „feste Niederlassung“. Der EuGH verlangt dort eigene oder wie eigene verfügbare personelle und technische Mittel; Konzernzugehörigkeit und ein exklusiver Dienstleistungsvertrag genügen nicht. Dieselben Ressourcen können nicht ohne Weiteres gleichzeitig die Leistung erbringen und die Leistung empfangen.⁴⁰

Diese Urteile dürfen nicht als direkte Auslegung des ertragsteuerlichen Geschäftsleitungs- oder Betriebsstättenbegriffs verwendet werden. Die Steuerarten verfolgen unterschiedliche Systemzwecke. Als Tatsachen- und Organisationsvergleich sind sie dennoch nützlich: Auch im Ertragsteuerrecht ist zu unterscheiden, ob eine Tochter oder ein Dienstleister eigene Leistungen erbringt oder Ressourcen tatsächlich dem ausländischen Unternehmen zur Verfügung stellt; ob lokale Personen entscheiden oder nur fremde Vorgaben abarbeiten; und ob ein Vertrag gelebte Verfügungsmacht abbildet.

³⁹ EuGH, Urteil vom 22. September 2022 – C-538/20, W AG, ECLI:EU:C:2022:717, zur abkommensrechtlichen Freistellung und zu endgültigen Verlusten einer ausländischen Betriebsstätte.

⁴⁰ EuGH, Urteil vom 7. April 2022 – C-333/20, Berlin Chemie, ECLI:EU:C:2022:291; EuGH, Urteil vom 29. Juni 2023 – C-232/22, Cabot Plastics Belgium, ECLI:EU:C:2023:530; EuGH, Urteil vom 13. Juni 2024 – C-533/22, Adient, ECLI:EU:C:2024:501. Die Entscheidungen betreffen die umsatzsteuerrechtliche feste Niederlassung und sind für § 10 AO nicht unmittelbar maßgebend.

VII. Praxisfälle: vom Delaware-Register bis zum Homeoffice

1. Delaware Corporation mit Geschäftsführer in Köln

Eine Corporation wird in Delaware gegründet. Sie verfügt dort über einen Registered Agent und einen Secretary; das operative Produkt wird digital vertrieben. Alleingeschäftsführer und wirtschaftlicher Eigentümer wohnen in Köln. Von dort entscheidet der Geschäftsführer über Produktentwicklung, Preise, Kundenverträge, Bankzahlungen, Dienstleister und Personal. In Delaware findet außer Registerführung und Postweiterleitung keine Tätigkeit statt.

Der gesellschaftsrechtliche Bestand nach Delaware-Recht bleibt unberührt. Aus deutscher Sicht ist zunächst der Rechtstypenvergleich vorzunehmen; bei Vergleichbarkeit mit einer Kapitalgesellschaft führt die inländische Geschäftsleitung regelmäßig zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Die Registeradresse ist ein Sitzindiz im ausländischen Recht, widerlegt aber § 10 AO nicht. Abkommensrechtlich kann Doppelansässigkeit bestehen; das DBA-USA und sein Verständigungsmechanismus sind konkret zu prüfen. Eine deutsche Geschäftsleitungsbetriebsstätte liegt nahe.⁴¹

2. Delaware LLC: vor dem Ort steht der Rechtstypenvergleich

Bei einer Delaware LLC ist vor jeder Ansässigkeitsanalyse zu klären, ob sie aus deutscher Sicht einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft entspricht. Maßgeblich sind gesellschaftsrechtliche Merkmale wie zentrale Geschäftsführung, Haftungsbegrenzung, Übertragbarkeit von Anteilen, Gewinnverteilung, Kapitalaufbringung und Fortbestand. Die US-amerikanische „check-the-box“-Wahl ist für den deutschen Rechtstypenvergleich nicht allein ausschlaggebend.⁴²

Wird die LLC als Körperschaft eingeordnet, greifen Sitz- und Geschäftsleitungsprüfung nach KStG. Wird sie als transparent eingeordnet, verlagert sich die Ertragsteueranalyse auf Mitglieder, Einkünftequalifikation und Betriebsstätten. In beiden Varianten bleibt die tatsächliche Leitung

⁴¹ DBA Deutschland–USA, insbesondere Art. 4, 5, 7 und 23. Bei doppelt ansässigen Gesellschaften ist die konkrete Fassung der Verständigungsregel maßgebend.

⁴² BMF, Schreiben vom 19. März 2004 – IV B 4 - S 1301 USA - 22/04, BStBl I 2004, 411, zur steuerlichen Einordnung einer US-amerikanischen LLC im deutschen Rechtstypenvergleich.

relevant. Die Bezeichnung „LLC“, der Delaware Secretary of State und eine US-Steuererklärung ersetzen die deutsche Qualifikation nicht.

3. Luxemburger Gesellschaft mit eigenem Team

Eine luxemburgische Gesellschaft betreibt mit lokalem Büro und fachkundigem Team ein eigenständiges Maklergeschäft. Die lokalen Geschäftsführer erhalten vollständige Informationen, verhandeln Verträge, entscheiden Preise und steuern Personal. Die deutsche Mutter setzt Risikolimits und genehmigt außergewöhnliche Transaktionen. Hier spricht viel für eine luxemburgische Geschäftsleitung: Konzernrichtlinien und Gesellschafterzustimmungen sind nicht mit dem Tagesgeschäft zu verwechseln. Die Substanz muss jedoch echt, entscheidungsfähig und dokumentiert sein.⁴³⁴⁴

4. Nominee Director ohne Entscheidungsraum

Eine zypriotische Ltd. benennt einen lokalen Director, der für zahlreiche Mandate tätig ist. Entscheidungsvorlagen werden in Deutschland erstellt, der Director erhält nur Unterschriften, Bankzugriff und Kundenkontakte verbleiben beim deutschen Anteilseigner. Protokolle nennen Zypern, enthalten aber keine erkennbaren Alternativen oder Diskussionen. Die Papierlage wird den deutschen Leitungsbefund kaum verhindern. Sie kann im Gegenteil den Verdacht verstärken, dass ausländische Form und tatsächliche Governance auseinanderfallen.

5. Grenzüberschreitender CEO im Homeoffice

Eine französische Gesellschaft hat Büro und operatives Team in Paris. Ihr CEO arbeitet drei Tage pro Woche aus seinem Haus in Deutschland und entscheidet dort regelmäßig über wesentliche Verträge, Finanzierung und Personal. National kann eine deutsche Geschäftsleitungsbetriebsstätte entstehen; je nach Verteilung und Gewicht kann sogar der Mittelpunkt der Oberleitung streitig werden. Abkommensrechtlich sind Ansässigkeit, feste Geschäftseinrichtung, mögliche Vertreterbetriebsstätte und Gewinnzurechnung getrennt zu prüfen.

⁴³ FG München, Beschluss vom 28. März 2023 – 7 V 2443/22, ECLI:DE:FGMUENC:2023:0328.7V2443.22.00; Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes.

⁴⁴ FG München, Beschluss vom 27. Oktober 2023 – 12 V 1784/23; Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes zur tatsächlichen Geschäftsleitung einer luxemburgischen Gesellschaft.

Die OECD-Schwelle von 50 Prozent für Homeoffice-Fälle ist keine Safe-Harbour-Regel für § 10 AO. Sie betrifft den Kommentar zu Art. 5 und die Frage, wann eine private Arbeitsstätte dem Unternehmen als „place of business“ zugerechnet werden kann. Tatsächliche Top-Management-Funktionen können auch unterhalb einer rein zeitlichen Schwelle erheblich sein.⁴⁵⁴⁶

6. Ausgelagerte Geschäftsführung beim Service Provider

Eine niederländische Holding beauftragt einen Corporate Service Provider. Zwei lokale Directors nutzen dessen Räume, treffen sich monatlich und unterzeichnen Beschlüsse. Das deutsche Investmentteam bereitet alle Analysen und Vertragsentwürfe vor. Entscheidend ist, ob die Directors Informationen kritisch prüfen, Entscheidungsalternativen entwickeln und die Transaktionen eigenverantwortlich steuern. Der Dienstleister kann Räume und Personal bereitstellen; eine eigene Betriebsstätte der Holding entsteht aber nicht allein aus dem Dienstleistungsvertrag.⁴⁷

VIII. Sonderkapitel: Rückfallklauseln und Switch-over-Regeln

1. Funktion und systematische Stellung

Rückfallklauseln reagieren auf „weiße Einkünfte“ oder nicht hinreichende Auslandsbesteuerung. Sie setzen voraus, dass zunächst nationale Steuerpflicht, DBA-Ansässigkeit, Einkünftezuordnung und reguläre Entlastungsmethode bestimmt wurden. Erst dann stellt sich die Frage, ob Deutschland trotz grundsätzlich vorgesehener Freistellung zur Anrechnung oder Besteuerung zurückkehrt. Die Klausel ändert nicht den Geschäftsleitungsort; sie korrigiert das Ergebnis eines Entlastungsmechanismus.

⁴⁵ OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention, vom OECD-Rat am 18. November 2025 angenommen, insbesondere der ergänzte Kommentar zu Art. 5 für grenzüberschreitende Homeoffice-Tätigkeiten.

⁴⁶ OECD-Kommentar 2025 zu Art. 5: Unterhalb von 50 Prozent der Gesamtarbeitszeit über einen Zwölfmonatszeitraum soll eine private Arbeitsstätte grundsätzlich nicht als Ort des Unternehmens gelten; ab 50 Prozent folgt eine Gesamtwürdigung einschließlich des geschäftlichen Grundes. Dies ist keine starre Regel für § 10 AO.

⁴⁷ BFH, Urteil vom 23. März 2022 – III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl II 2022, 844, zu Betriebsstätten in den Räumen eines Management- beziehungsweise Dienstleistungsunternehmens.

Instrument	Auslöser	Wirkung	Besonderheit
Abkommensrechtliche Subject-to-tax-Klausel	Einkünfte sind im anderen Staat nicht oder nur unter bestimmten Voraussetzungen besteuert	Freistellung oder Zuweisung entfällt nach Klauselwortlaut	Wortlaut kann „wenn“ oder „soweit“ lauten
Abkommensrechtliche Switch-over-Klausel	Qualifikations- oder Zurechnungskonflikt; teils Niedrigbesteuerung	Wechsel von Freistellung zu Anrechnung	Protokoll und Verständigungsregel prüfen
§ 50d Abs. 8 EStG	Bestimmte nicht nachgewiesene Auslandsbesteuerung von Arbeitslohn	Freistellung wird versagt beziehungsweise konditioniert	Personenbezogen; nicht allgemeine Gesellschaftsklausel
§ 50d Abs. 9 EStG	Tatbestandliche Konflikt- und Nichtbesteuerungskonstellationen	Einschränkung der Freistellung	Aktuelle Gesetzesfassung und Treaty Override prüfen
§ 20 Abs. 2 AStG	Niedrig besteuerte passive Einkünfte einer ausländischen Betriebsstätte	Switch-over zur Anrechnung	Unionsrechtliche Vorlage anhängig
Art. 4-Tie-Breaker ohne Einigung	Doppelansässigkeit und fehlende Verständigung	Abkommensvergünstigungen können ausbleiben	Keine klassische Rückfallklausel, aber vergleichbares Risiko

2. BFH I R 42/20: keine Atomisierung einer einheitlichen Gewinnposition

Der BFH hatte eine abkommensrechtliche Switch-over-Klausel im Verhältnis zu den USA auszulegen. Ein Teil eines einheitlichen Gewinnanteils – sogenannte guaranteed payments – wurde im Ausland anders behandelt. Der BFH verneinte den Rückfall, weil die Klausel an die Nichtbesteuerung der Einkünfte anknüpfte und nicht jede Teilkomponente eines einheitlichen Gewinnanteils atomisierte. Entscheidend war die konkrete Formulierung „wenn“ und nicht „soweit“. ⁴⁸

Das BMF hat die Entscheidung mit Schreiben vom 24. Dezember 2025 aufgegriffen. Für die Praxis ist daraus keine allgemeine Rückfallfreiheit abzuleiten. Jede Klausel ist grammatisch, systematisch und zweckbezogen auszulegen. Gerade bei transparenten Gesellschaften können unterschiedliche Qualifikation, Zurechnung und Zeitpunktbesteuerung ineinandergreifen. ⁴⁹

⁴⁸ BFH, Urteil vom 5. Dezember 2023 – I R 42/20, zur Auslegung einer abkommensrechtlichen Switch-over-Klausel bei nur teilweiser Nichtbesteuerung eines einheitlichen Gewinnanteils.

⁴⁹ BMF, Schreiben vom 24. Dezember 2025, GZ IV B 2 - S 1301/01508/004/038, BStBl I 2026, 26, zur Anwendung des BFH-Urteils I R 42/20.

3. § 20 Abs. 2 AStG und die EuGH-Vorlage IX R 39/21

§ 20 Abs. 2 AStG wechselt bei bestimmten niedrig besteuerten passiven Betriebsstätteneinkünften von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode. Der BFH hat dem EuGH 2025 die Frage vorgelegt, ob die Vorschrift unionsrechtlich unverhältnismäßig ist, weil sie – anders als die Hinzurechnungsbesteuerung – keinen Motivtest zur tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit vorsieht. Am Bearbeitungsstichtag ist das Vorlageverfahren nicht abschließend entschieden.⁵⁰⁵¹

Die Frage kann auch doppelt ansässige Kapitalgesellschaften berühren, wenn ihre ausländische Geschäftsleitung national als Betriebsstätte eines in Deutschland sitzenden Rechtsträgers behandelt wird. Die Verwaltungsauffassung bezieht solche Konstellationen ein. Bis zur unionsrechtlichen Klärung müssen Gestaltungen mit niedrig besteuerten passiven Funktionen das Prozessrisiko und mögliche Änderungs- beziehungsweise Ruhensanträge berücksichtigen.

4. FG Düsseldorf 6 K 501/20 K: Minderheits- und Kontrollfragen

Das FG Düsseldorf verneinte in einer grenzüberschreitenden Personengesellschaftsstruktur eine weitreichende Switch-over-Anwendung, weil die tatbestandlichen Kontroll- und Zurechnungsvoraussetzungen nicht erfüllt waren und eine teilweise Nichtbesteuerung nicht ohne Weiteres die gesamte Freistellung beseitigte. Die zunächst beim BFH geführte Revision I R 29/23 wurde zurückgenommen.⁵²

IX. Verfahrens-, Haftungs- und Steuerstrafrecht

1. Typische Entstehung des Konflikts

Geschäftsleitungsfälle entstehen selten durch eine isolierte Rechtsfrage. Häufig findet die Betriebsprüfung E-Mails, Bankfreigaben, Reiseunterlagen oder Leistungsbeschreibungen, die nicht zu den eingereichten Steuererklärungen passen. Manchmal werden Daten aus Steuerfahndungs- oder Strafverfahren übermittelt. Auch ausländische Behörden, Banken, Register und Informationsaustausch liefern Indizien. Aus einem Substanzthema wird dann ein Streit über

⁵⁰ § 20 Abs. 2 AStG; BMF, Schreiben vom 22. Dezember 2023, „Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes“, Tz. 20.2 ff.

⁵¹ BFH, Beschluss vom 3. Juni 2025 – IX R 39/21, Vorlage an den EuGH zur unionsrechtlichen Beurteilung des § 20 Abs. 2 AStG ohne Motivtest; Verfahren am Bearbeitungsstichtag nicht abschließend entschieden.

⁵² FG Düsseldorf, Urteil vom 18. April 2023 – 6 K 501/20 K; die zunächst geführte Revision BFH – I R 29/23 wurde zurückgenommen.

rückwirkende unbeschränkte Steuerpflicht, Gewerbesteuer, Gewinnzurechnung und unterlassene Erklärungen.

2. Mitwirkung und Schätzung

§ 90 Abs. 2 AO verlangt eine vorausschauende Beweisorganisation. Behauptete ausländische Leitungsstrukturen müssen nicht nur auf dem Papier bestehen, sondern durch erreichbare Personen und geordnete Unterlagen beweisbar sein. Fehlende Vertragsfassungen, nicht verfügbare Directors, widersprüchliche Protokolle und nicht erklärte Kommunikationsdaten können Schätzungen nach § 162 AO fördern.⁵³

3. Berichtigungspflicht, Vorsatz und Selbstanzeige

Erkennt die Geschäftsleitung nach Abgabe einer Erklärung, dass die steuerliche Ansässigkeit oder eine Betriebsstätte unzutreffend behandelt wurde, ist § 153 AO unverzüglich zu prüfen. Bei vorsätzlich unrichtigen oder unvollständigen Erklärungen kann § 370 AO eingreifen; bei leichtfertigem Verhalten kommen andere Sanktionen in Betracht. Die strafrechtliche Bewertung hängt nicht allein vom objektiv richtigen Leitungsort ab, sondern von Kenntnis, Vorstellung, Beratung, internen Kontrollen und Kommunikation der Verantwortlichen.⁵⁴

Eine Selbstanzeige nach § 371 AO ist kein routinemäßiges Korrekturinstrument. Sie setzt Vollständigkeit, richtige Zeiträume und fehlende Sperrgründe voraus. Sobald eine Prüfung angekündigt, ein Verfahren eingeleitet oder eine Tat entdeckt ist, können Sperren bestehen. Steuerliche Rekonstruktion, strafrechtliche Risikoanalyse und Kommunikationsstrategie müssen daher von Beginn an koordiniert werden.

4. Vertreter- und Teilnehmerhaftung

Geschäftsführer und andere gesetzliche Vertreter erfüllen nach § 34 AO die steuerlichen Pflichten der Gesellschaft. Bei vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung droht Haftung nach § 69 AO; Täter und Teilnehmer einer Steuerhinterziehung können nach § 71 AO haften. Streitpunkte sind regelmäßig, wer tatsächlich verantwortlich war, welche Informationen

⁵³ § 90 Abs. 2 AO zu gesteigerten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten und § 162 AO zu Schätzungen bei unzureichender Mitwirkung.

⁵⁴ §§ 34, 69 und 71 AO zu steuerlichen Pflichten und Haftung; § 153 AO zur Berichtigungspflicht; § 370 AO zur Steuerhinterziehung.

verfügbar waren, ob qualifizierter Rat eingeholt und umgesetzt wurde und ob Delegation überwacht wurde.⁵⁵

5. Beweissicherung und Privilegierung

Bei einer eskalierenden Prüfung sollten digitale Daten nicht gelöscht oder nachträglich „bereinigt“ werden. Erforderlich sind Legal Hold, gesicherte Kopien, eine nachvollziehbare Datenlandkarte und anwaltlich gesteuerte Sichtung. Kommunikation mit nicht anwaltlichen Beratern kann weniger geschützt sein als erwartet. Zugleich sind Verwertungsgrenzen zu prüfen, wenn Daten aus strafprozessualen Maßnahmen stammen. I B 51/22 zeigt, dass Verfahrensfehler materiell entscheidend werden können.⁵⁶

XI. OECD-Ausblick: dezentrale Leitung, Homeoffice und Verständigung

1. Art. 4 Abs. 3 OECD-MA: vom automatischen Mittelpunkt zur Verständigung

Das OECD-Muster 2017 ersetzt bei doppelt ansässigen nicht natürlichen Personen den früheren automatischen Tie-Breaker des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung durch eine Verständigungslösung. Die Behörden berücksichtigen insbesondere tatsächliche Geschäftsleitung, Gründungsort und weitere Faktoren. Ziel ist, Manipulationen und unauflösbare Mehrortssituationen flexibler zu behandeln. Für Unternehmen erhöht dies aber die Unsicherheit, weil Abkommenschutz von einer behördlichen Einigung abhängen kann.⁵⁷

Art. 4 des BEPS-MLI könnte bestehende Abkommen in diese Richtung ändern. Deutschland hat sich jedoch die Nichtanwendung dieses Artikels vorbehalten. Daraus folgt kein pauschaler Wechsel sämtlicher deutscher DBA. Jedes Abkommen ist in seiner geltenden Fassung einschließlich bilateraler Änderungen und korrespondierender Notifikationen zu prüfen.⁵⁸

⁵⁵ §§ 34, 69 und 71 AO zu steuerlichen Pflichten und Haftung; § 153 AO zur Berichtigungspflicht; § 370 AO zur Steuerhinterziehung.

⁵⁶ BFH, Beschluss vom 23. April 2025 – I B 51/22, ECLI:DE:BFH:2025:B.230425.IB51.22.0, zur möglichen Unverwertbarkeit einer strafprozessual sichergestellten Festplatte im Besteuerungsverfahren.

⁵⁷ OECD, Model Tax Convention 2017, Art. 4 Abs. 3: Verständigungslösung für doppelt ansässige nicht natürliche Personen unter Berücksichtigung von Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung, Gründungsort und weiteren Faktoren.

⁵⁸ Art. 4 BEPS-MLI. Deutschland hat sich die Nichtanwendung dieses Artikels auf seine erfassten Steuerabkommen vorbehalten; eine Änderung deutscher DBA tritt daher nicht pauschal über Art. 4 MLI ein.

2. OECD-Update 2025: grenzüberschreitendes Homeoffice

Das OECD-Update 2025 ergänzt den Kommentar zu Art. 5 für private Arbeitsstätten. Wird eine Wohnung unterhalb von 50 Prozent der gesamten Arbeitszeit über einen Zwölfmonatszeitraum genutzt, soll sie grundsätzlich nicht als Ort des Unternehmens gelten. Ab 50 Prozent folgt eine Gesamtwürdigung, insbesondere danach, ob ein geschäftlicher Grund für die Tätigkeit in diesem Staat besteht. Bloße Mitarbeiterbindung oder Kostenersparnis genügt nicht ohne Weiteres.⁵⁹⁶⁰

Die Schwelle schafft Orientierung, aber keine universelle Lösung. Sie betrifft die feste Geschäftseinrichtung nach Art. 5, nicht die nationale Definition des § 10 AO und nicht automatisch den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nach Art. 4. Bei Top-Management kann der funktionale Einfluss einzelner Entscheidungen größer sein als der Zeitanteil. Das BMF-Schreiben 2026 übernimmt die OECD-Linie für Homeoffice-Betriebsstätten und trennt sie zugleich von der Geschäftsleitungsbetriebsstätte.⁶¹

3. Erwartbare Entwicklung

Die zukünftige Prüfung wird weniger auf einen einzigen physischen Sitzungsraum und stärker auf eine „decision footprint“ abstellen: Wo wurden Informationen zusammengeführt, Alternativen bewertet, Risiken übernommen, Entscheidungen verbindlich getroffen und deren Umsetzung kontrolliert? Steuerverwaltungen können diese Kette durch digitale Daten, Informationsaustausch und konsistente Berichtssysteme besser rekonstruieren.

Für Unternehmen wird deshalb Governance-Kohärenz zum entscheidenden Compliance-Faktor. Register, Verträge, Verrechnungspreise, Jahresabschluss, Personalorganisation, Bankberechtigungen, IT-Systeme und tatsächliche Arbeitsorte müssen dasselbe Funktionsbild ergeben. Die OECD wird voraussichtlich Verständigung und faktische Mehrfaktorenanalyse weiter stärken. Ein einfacher „Substance Checklist“-Ansatz wird dem nicht genügen.

⁵⁹ OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention, vom OECD-Rat am 18. November 2025 angenommen, insbesondere der ergänzte Kommentar zu Art. 5 für grenzüberschreitende Homeoffice-Tätigkeiten.

⁶⁰ OECD-Kommentar 2025 zu Art. 5: Unterhalb von 50 Prozent der Gesamtarbeitszeit über einen Zwölfmonatszeitraum soll eine private Arbeitsstätte grundsätzlich nicht als Ort des Unternehmens gelten; ab 50 Prozent folgt eine Gesamtwürdigung einschließlich des geschäftlichen Grundes. Dies ist keine starre Regel für § 10 AO.

⁶¹ BMF, Schreiben vom 18. Juni 2026, GZ IV B 2 - S 1301/01410/007/264, „Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht“, insbesondere Rn. 37 ff. und 140 ff.