

BMF-Schreiben vom 18. Juni 2026 zum Betriebsstättenbegriff

**Wesentliche Änderungen gegenüber den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen
und neu berücksichtigte BFH-Rechtsprechung – Home Office, Reisende
Unternehmer, Schließfach und Kinderzimmer ?**

*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 –*

www.steuerrecht.com

Inhalt

1. Gesamteinordnung.....	3
2. Wesentliche materielle Unterschiede.....	3
2.1 Kumulative Tatbestandsmerkmale statt einer knappen Gesamtformel	3
2.2 Sechs Monate als echte Mindestdauer	3
2.3 Eigene Unternehmenstätigkeit und Verfügungsmacht.....	4
2.4 Strikte Trennung von innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht.....	4
2.5 Homeoffice.....	4
3. Gegenüber dem Alt-Schreiben neu berücksichtigte Rechtsprechung.....	5
4. Abweichungen der Endfassung vom Entwurf vom 13. Februar 2026	6
5. Praktische Folgerung	6

1. Gesamteinordnung

Das BMF-Schreiben vom 18. Juni 2026 ist seinem Regelungsansatz nach keine bloße Fortschreibung der Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze vom 24. Dezember 1999. Das alte Schreiben diente in erster Linie der Aufteilung von Betriebsstätteeneinkünften und behandelte die Voraussetzungen der Betriebsstättenbegründung nur verhältnismäßig knapp. Der neue Erlass löst diesen Teil aus dem Gewinnaufteilungskontext heraus und behandelt nun zusammenhängend den innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff, den ständigen Vertreter, den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff sowie zahlreiche Einzelfälle. Das Schreiben von 1999 wird aufgehoben, soweit es Aussagen zum Betriebsstättenbegriff und zur Betriebsstättenbegründung enthält; im Übrigen gilt es nur in den von den Verwaltungsgrundsätzen Betriebsstättengewinnaufteilung bezeichneten Restfällen fort. Die Neuregelung ist in allen offenen Fällen anzuwenden.¹

2. Wesentliche materielle Unterschiede

2.1 Kumulative Tatbestandsmerkmale statt einer knappen Gesamtformel

Der neue Erlass zerlegt § 12 Satz 1 AO ausdrücklich in vier Voraussetzungen. Erforderlich sind eine Geschäftseinrichtung oder Anlage, eine örtlich und zeitlich feste Beziehung zur Erdoberfläche, das unmittelbare Dienen für die eigene Unternehmenstätigkeit und eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht. Die Verwaltung verbindet damit zwei Aussagen, die voneinander zu trennen sind: Zwar sind die Merkmale im Rahmen einer Gesamtwürdigung in ihrer Wechselwirkung zu beurteilen; die Gesamtwürdigung darf ein vollständig fehlendes Tatbestandsmerkmal aber nicht ersetzen. Dies gilt ausdrücklich auch für die zeitliche Festigkeit.²

Eine besonders starke örtliche Verbindung, etwa eine feste Verankerung im Boden, kann deshalb lediglich ein Indiz für die zeitliche Festigkeit sein. Sie kann die Mindestdauer nicht kompensieren. Entsprechendes gilt umgekehrt für die Verfügungsmacht: Eine langjährige tatsächliche Nutzung kann auf einen konkludent eingeräumten Nutzungsanspruch hinweisen, ersetzt einen solchen Anspruch jedoch nicht ohne Weiteres.

2.2 Sechs Monate als echte Mindestdauer

Die greifbarste Abweichung gegenüber dem Schreiben von 1999 betrifft die Dauer. Während das alte Schreiben eine feste Geschäftseinrichtung als auf Dauer angelegt ansah, wenn sie länger als sechs Monate bestand, genügt nach dem neuen Erlass eine Dauer von mindestens sechs Monaten. Die zeitliche Festigkeit wird ab Beginn angenommen, wenn die Einrichtung von vornherein für mindestens sechs Monate an dem Ort verbleiben soll, selbst wenn die tatsächliche Nutzung später unerwartet früher endet. War zunächst nur eine kürzere Nutzung beabsichtigt, ist das Merkmal gleichwohl ab Beginn erfüllt, sobald die tatsächliche Nutzung mindestens sechs Monate erreicht.³

Zusätzlich unterscheidet das BMF nun zwischen der zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung und der zeitlichen Verwurzelung der darin ausgeübten Unternehmenstätigkeit. Grundsätzlich müssen daher sowohl die Einrichtung als auch die konkrete Tätigkeit den erforderlichen zeitlichen Bezug aufweisen. Eine Einrichtung, die sechs Monate besteht, genügt nicht, wenn die dort ausgeübte Tätigkeit planmäßig und tatsächlich weniger als sechs Monate dauert. Für Bauausführungen und Montagen bleibt demgegenüber die besondere gesetzliche Schwelle des §

¹ BMF-Schreiben v. 18.06.2026 – IV B 2 - S 1301/01410/007/264, Rn. 1 und 164 f.; BMF-Schreiben v. 24.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1 ff.

² BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 7 f.; BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 47/21, BFHE 288, 180; BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 39/21, ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR39.21.0.

³ BMF-Schreiben v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.1.1; BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 12 f.; BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 47/21, BFHE 288, 180; BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 39/21, ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR39.21.0.

12 Satz 2 Nr. 8 AO maßgeblich, die eine Dauer von mehr als sechs Monaten verlangt; die abkommensrechtliche Frist richtet sich nach dem jeweils einschlägigen DBA.⁴

2.3 Eigene Unternehmenstätigkeit und Verfügungsmacht

Der Erlass arbeitet deutlicher als bisher heraus, dass eine feste Einrichtung der eigenen Unternehmenstätigkeit unmittelbar dienen muss. Die bloße Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks oder Gebäudes begründet deshalb nicht schon am Belegenheitsort eine Betriebsstätte des Vermieters. Anders kann es bei der Einschaltung einer Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft liegen, wenn der Auftraggeber in deren Räumen aufgrund eines sachlichen und personellen Organismus eigene operative Tätigkeiten nachhaltig ausübt. Die bloße Übertragung umfassender Aufgaben auf den Dienstleister reicht dagegen nicht.⁵

Für die Verfügungsmacht verwendet das BMF den präzisierenden Begriff des selbständigen Nutzungsanspruchs. Erforderlich ist grundsätzlich eine Rechtsposition, die dem Unternehmen nicht ohne Weiteres entzogen oder gegen seinen Willen verändert werden kann. Ein ausschließliches Nutzungsrecht ist nicht erforderlich; auch ein dauerhaftes Mitnutzungsrecht kann genügen. Personenbezogene Nutzungsstrukturen, etwa ein ausschließlich zugewiesener Spind, ein Schließfach oder ein Standcontainer, können ein starkes Indiz für eine hinreichende Zuordnung der Räumlichkeiten zum Unternehmen sein. Die bloße, auch wiederholte tatsächliche Tätigkeit in Kunden- oder Dritträumen genügt hingegen regelmäßig nicht.⁶

2.4 Strikte Trennung von innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht

Das Schreiben schreibt ausdrücklich eine zweistufige Prüfung vor. Zunächst ist nach §§ 12 und 13 AO zu prüfen, ob innerstaatlich eine Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter vorliegt. Erst in einem zweiten Schritt ist zu untersuchen, ob das einschlägige DBA das deutsche Besteuerungsrecht beschränkt. Eine innerstaatliche Betriebsstätte kann daher bestehen, obwohl die Tätigkeit abkommensrechtlich wegen des Negativkatalogs, insbesondere als vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit, nicht als Betriebsstätte behandelt wird.⁷

2.5 Homeoffice

Für das gewöhnliche Arbeitnehmer-Homeoffice bleibt die Verwaltungsauffassung im Ergebnis zurückhaltend. Regelmäßig fehlt dem Arbeitgeber die Verfügungsmacht über die Privaträume des Arbeitnehmers. Daran ändern grundsätzlich weder die Übernahme von Kosten und Ausstattung noch das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes oder der Abschluss eines Mietvertrags über das häusliche Arbeitszimmer etwas. Eine andere Beurteilung kommt insbesondere in Betracht, wenn der Arbeitgeber die Räume tatsächlich anderweitig nutzen oder weitere Arbeitnehmer dorthin entsenden darf. Unabhängig davon können im Homeoffice ausgeübte Leitungsfunktionen eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründen; auch die Voraussetzungen einer Vertreterbetriebsstätte sind gesondert zu prüfen. Abkommensrechtlich führt eine Homeoffice-Nutzung von weniger als 50 Prozent der gesamten Arbeitszeit grundsätzlich nicht zu einer Arbeitgeberbetriebsstätte. Diese negative Schwelle gilt auch für Arbeitnehmer mit Leitungsfunktionen. Eine Nutzung ab 50 Prozent begründet allerdings nicht automatisch eine Betriebsstätte, sondern eröffnet lediglich die vollständige Prüfung der weiteren Voraussetzungen.⁸

⁴ BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 23 und 40 ff.; BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 39/21, insbesondere Leitsatz 1 und Rz. 22 f.; zur Bau- und Montagebetriebsstätte § 12 Satz 2 Nr. 8 AO sowie BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 55 ff.

⁵ BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 16 ff. und 135 f.; BFH, Urt. v. 23.03.2022 – III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl. II 2022, 844.

⁶ BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 24 ff.; BFH, Urt. v. 07.06.2023 – I R 47/20, BFHE 280, 415; BFH, Beschl. v. 09.01.2019 – I B 138/17, BFH/NV 2019, 681; BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 47/21, BFHE 288, 180.

⁷ BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 2 und 6; BFH, Urt. v. 20.07.2016 – I R 50/15, BStBl. II 2017, 230.

⁸ BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 140 ff.; BFH, Urt. v. 23.05.2002 – III R 8/00, BStBl. II 2002, 512; OECD-Musterkommentar 2025 zu Art. 5, Tz. 44.1 bis 44.21.

3. Gegenüber dem Alt-Schreiben neu berücksichtigte Rechtsprechung

Als gegenüber dem zuletzt im Dezember 2016 geänderten Alt-Schreiben sicher neu sind jedenfalls die danach ergangenen Entscheidungen anzusehen. Hierzu gehören auch zwei Beschlüsse; der Begriff „neue Urteile“ ist daher im Folgenden im weiteren Sinne als neue Rechtsprechung zu verstehen.

Die Rechtsprechung zu Verkaufsstellen selbständiger Ladenbetreiber stellt klar, dass solche Verkaufsstellen keine Betriebsstätten des Lieferanten oder Investors sind, wenn dieser dort keine eigene unternehmerische Tätigkeit ausübt.⁹

Neu eingearbeitet ist ferner die Rechtsprechung zur Betriebsstättenzurechnung bei gewerblich geprägten Personengesellschaften und zur Möglichkeit, eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte in den Räumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten Dritten zu begründen.¹⁰

Für reisende Unternehmer und insbesondere international tätige Schiedsrichter wird nun ausdrücklich berücksichtigt, dass die wechselnden Tätigkeitsorte regelmäßig keine eigenen Betriebsstätten sind und die Geschäftsleitungsbetriebsstätte stattdessen in der Wohnung liegen kann.¹¹

Zum ständigen Vertreter übernimmt das BMF die Aussage, dass auch das Organ einer juristischen Person, insbesondere deren Geschäftsführer, ständiger Vertreter nach § 13 AO sein kann.¹²

Für die Verfügungsmacht wird die Entscheidung zu einem ausschließlich überlassenen Schließfach herangezogen. Ein solches Schließfach kann bei hinreichendem Tätigkeitsbezug eine feste Einrichtung darstellen.¹³

Die Rechtsprechung zur „Verwurzelung“ präzisiert, dass Eigentum, gesellschaftsrechtliche Beteiligung oder bloße Kontrollrechte für sich allein nicht genügen; erforderlich bleibt eine eigene Unternehmenstätigkeit mit hinreichender örtlicher Bindung.¹⁴

Von erheblicher Bedeutung ist die Entscheidung zur Immobilien- und Managementgesellschaft. Danach dient ein lediglich vermietetes Objekt grundsätzlich nicht unmittelbar der eigenen Unternehmenstätigkeit des Vermieters. Zugleich kann in besonderen Managementkonstellationen eine eigene nachhaltige Tätigkeit des Auftraggebers in den Räumen des Auftragnehmers trotz fehlender ausdrücklicher Nutzungsvereinbarung eine hinreichende Verfügungsmacht begründen.¹⁵

Für häusliche Räume wird die Entscheidung zum gewerblichen Online-Pokerspieler aufgenommen. Danach kann selbst ein dauerhaft genutztes „Kinderzimmer“ im elterlichen Haushalt eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen sein.¹⁶

Die neuere Rechtsprechung zum Dienstleistungsbereich hat für die Praxis besondere Bedeutung. Sie erkennt personenbeschränkte Nutzungsstrukturen wie Spind und Schließfach in Gemeinschaftsräumen als ausreichend an, wenn diese die Leistungserbringung am konkreten Ort dauerhaft ermöglichen und dadurch eine unternehmensbezogene räumliche Zuordnung vermitteln.¹⁷

Die erste der beiden Entscheidungen vom 18. Dezember 2024 stellt klar, dass die Minstdauer von sechs Monaten nicht nur die Geschäftseinrichtung, sondern auch die dort ausgeübte Unternehmenstätigkeit betrifft. Eine Ausnahme gilt nicht allein deshalb, weil das gesamte Unternehmen nur kurzfristig besteht und seine Tätigkeit vollständig im Betriebsstättenstaat ausübt.¹⁸

⁹ BFH, Urt. v. 26.07.2017 – III R 4/16, BFH/NV 2018, 233.

¹⁰ BFH, Urt. v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209, BStBl. II 2025, 660.

¹¹ BFH, Urt. v. 20.12.2017 – I R 98/15, BFHE 260, 169, BFH/NV 2018, 497.

¹² BFH, Urt. v. 23.10.2018 – I R 54/16, BFHE 263, 102, BStBl. II 2019, 365.

¹³ BFH, Beschl. v. 09.01.2019 – I B 138/17, BFH/NV 2019, 681.

¹⁴ BFH, Beschl. v. 18.02.2021 – III R 8/19, BFHE 272, 75, BStBl. II 2021, 627.

¹⁵ BFH, Urt. v. 23.03.2022 – III R 35/20, BFHE 276, 170, BStBl. II 2022, 844.

¹⁶ BFH, Urt. v. 22.02.2023 – X R 8/21, BFHE 280, 104, BStBl. II 2023, 811.

¹⁷ BFH, Urt. v. 07.06.2023 – I R 47/20, BFHE 280, 415.

¹⁸ BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 39/21, ECLI:DE:BFH:2024:U.181224.IR39.21.0.

Die zweite Entscheidung vom 18. Dezember 2024 systematisiert die Wechselwirkung von örtlicher und zeitlicher Festigkeit sowie Verfügungsmacht. Sie bestätigt, dass ein dauerhaftes Mitnutzungsrecht und ein persönlich zugeordneter Standcontainer eine Betriebsstätte tragen können. Außerdem behandelt sie zentrale Geschäftsleitungs- und Verwaltungsfunktionen nicht als bloße Hilfstätigkeiten.¹⁹

4. Abweichungen der Endfassung vom Entwurf vom 13. Februar 2026

Im Vergleich mit dem Entwurf vom 13. Februar 2026 sind die Änderungen enger, aber praktisch bedeutsam. Die Endfassung ergänzt ausdrücklich, dass jedes Tatbestandsmerkmal für sich erfüllt sein muss. Sie ersetzt bei der tatsächlich erreichten Dauer die Formulierung „mehr als sechs Monate“ durch „mindestens sechs Monate“ und stellt klar, dass eine besonders starke örtliche Festigkeit die Mindestdauer nicht ersetzen kann. Beim Homeoffice wird ausdrücklich ergänzt, dass die abkommensrechtliche 50-Prozent-Schwelle auch für Arbeitnehmer mit Leitungsfunktionen gilt. Als zusätzlicher BFH-Nachweis erscheint in der Endfassung insbesondere die Entscheidung zum Grundsatz, dass Gewinneinkünfte nicht betriebsstättenlos sein können. Die beiden Entscheidungen vom 18. Dezember 2024 waren dagegen bereits im Entwurf enthalten und sind daher nicht erst durch die Endfassung hinzugefügt worden.²⁰

5. Praktische Folgerung

Für die Beratungspraxis empfiehlt sich eine streng merkmalsbezogene Dokumentation. Gesondert festzuhalten sind die tatsächliche und beabsichtigte Dauer der Einrichtung, die Dauer der konkreten Tätigkeit, die Rechtsgrundlage und Reichweite des Nutzungsanspruchs sowie die unternehmensbezogene räumliche Zuordnung. Gerade bei Tätigkeiten in Kundenräumen, Desk-Sharing-Modellen, Managementgesellschaften und grenzüberschreitenden Homeoffice-Sachverhalten sollte die innerstaatliche Prüfung nicht mit der abkommensrechtlichen Prüfung vermengt werden.

Bei der Zitierung der Endfassung ist derzeit zu beachten, dass das veröffentlichte Schreiben noch Platzhalter für einzelne Fundstellen im Bundessteuerblatt und mindestens eine offenkundig unzutreffende Jahresangabe enthält. In Schriftsätzen sollten die betreffenden Entscheidungen deshalb unmittelbar nach Datum und Aktenzeichen beziehungsweise anhand der amtlichen BFH-Fundstelle zitiert werden.²¹

¹⁹ BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 47/21, BFHE 288, 180.

²⁰ BMF-Entwurf v. 13.02.2026, Rn. 8, 12 f. und 145; BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 8 f., 12 f. und 145; BFH, Urt. v. 19.12.2007 – I R 19/06, BStBl. II 2010, 398.

²¹ Vgl. insbesondere BMF-Schreiben v. 18.06.2026, Rn. 79 sowie die noch nicht ausgefüllten Fundstellen „BStBl. II 2026 S. XXX“ bei den Entscheidungen v. 18.12.2024 und 07.06.2023.