

BMF: Entwurfsschreiben zum Betriebsstättenbegriff

Das am 13.02.2026 veröffentlichte Entwurfsschreiben des BMF enthält aktualisierte Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht.

BMF, Entwurfsschreiben vom 13.02.2026, IV B 2 – S 1301/01410/007/240

Hintergrund

Der (bisherige) sog. Betriebsstättenenerlass stammt noch aus dem Jahr 1999 (vgl. BMF-Schreiben vom 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076) und enthält neben Ausführungen zum Betriebsstättenbegriff und – begründung insbesondere auch Ausführungen zu der Frage, nach welchen Grundsätzen das Betriebsvermögen und die Einkünfte eines Unternehmens zwischen dem Stammhaus in einem Staat und seiner/seinen Betriebsstätte/n in dem anderen Staat oder anderen Staaten nach innerstaatlichem Recht und den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) aufzuteilen sind.

Am 13.02.2026 hat nun das BMF einen Entwurf eines aktualisierten Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht veröffentlicht. Der Entwurf berücksichtigt zwischenzeitlich ergangene BFH-Rechtsprechung und Entwicklungen auf OECD-Ebene.

Das BMF hat den Entwurf an die Verbände mit der Bitte um Stellungnahme bis zum 13.03.2026 versandt.

Verwaltungsschreiben

Im Folgenden geben wir einen Überblick über ausgewählte wesentliche Aspekte des o.g. Entwurfsschreibens vom 13.02.2026. Das Entwurfsschreiben erläutert, unter welchen Voraussetzungen eine Betriebsstätte begründet wird. Die Grundsätze sollen für die Ertragsbesteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen gleichermaßen gelten.

Das ca. 50-seitige Entwurfsschreiben enthält drei Kapitel. Das erste Kapitel (Allgemeines) bildet den Kern des Schreibens und enthält umfangreiche Ausführungen zum innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff. Das zweite Kapitel geht detailliert auf bestimmte Einzelfälle im Rahmen einer Betriebsstättenbegründung, wie z.B. Homeoffice oder Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften, ein. Das dritte Kapitel enthält Anwendungsregelungen.

Zum innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff

Der Begriff der Betriebsstätte ist grundlegend in § 12 S. 1 AO definiert. Nach ständiger Rechtsprechung setzt die Annahme einer Betriebsstätte eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer örtlich und mit einer auf Dauer angelegten festen Beziehung zur Erdoberfläche, die der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat, voraus. Dabei sind diese Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte nach § 12 S. 1 AO nicht isoliert, sondern stets in ihrer Wechselwirkung zueinander im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2024, I R 47/21). Ungeachtet des § 12 S. 1 AO hat jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte.

Zur festen Geschäftseinrichtung oder Anlage

Geschäftseinrichtung oder Anlage ist jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung von körperlichen Gegenständen, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein (vgl. BFH-Urteile vom 17.09.2003, I R 12/02 und vom 03.02.1993, I R 80-81/91). Einer besonderen baulichen Vorrichtung oder für den Aufenthalt von Menschen geeigneter Räume bedarf es nicht (vgl. BFH-Urteil vom 02.04.2014, I R 68/12). Im Einzelfall können auch eine Büroecke mit Schreibtisch und Aktenschrank (vgl. BFH-Urteil vom 15.07.1986, VIII R 134/83) oder ein Laptop (vgl. BFH-Urteil vom 17.09.2003, I R 12/02)

eine Geschäftseinrichtung sein.

Eine hinreichende *zeitliche Festigkeit* der Geschäftseinrichtung oder Anlage besteht ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Begründung der Beziehung zur Erdoberfläche, wenn die Beziehung der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche mehr als sechs Monate bestanden hat. Unbeachtlich ist dabei, dass (ursprünglich) eine kürzere Verweildauer geplant war (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.2024, I R 47/21 und I R 39/21). Eine hinreichende zeitliche Festigkeit der Geschäftseinrichtung oder Anlage besteht auch dann, wenn die Geschäftseinrichtung oder Anlage dazu bestimmt ist, mindestens sechs Monate an einem Ort zu verbleiben, auch wenn es tatsächlich zu einer kürzeren Verweildauer am jeweiligen Ort kommt.

Es besteht eine *Wechselwirkung zwischen der örtlichen und der zeitlichen Festigkeit* dergestalt, dass eine besonders starke örtliche Festigkeit (z. B. eine feste Verankerung im Erdboden) ein Indiz auch für das Vorliegen der zeitlichen Festigkeit darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2024, I R 47/21). Das Gleiche gilt auch umgekehrten Fall.

Die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage muss der Tätigkeit des Unternehmens *unmittelbar dienen*. Dazu muss die konkrete, durch die Unternehmenstätigkeit bedingte Art der Nutzung der Geschäftseinrichtung oder Anlage die Ausübung einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit ermöglichen bzw. diese fördern. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen eine Geschäftseinrichtung oder Anlage tatsächlich für seine Unternehmenstätigkeit nutzt. Aber es reicht auch aus, wenn die Geschäftseinrichtung oder Anlage abstrakt geeignet ist, den Unternehmenszweck zu fördern (vgl. BFH-Urteil vom 09.01.2019, I B 138/17) oder wenn in der Geschäftseinrichtung oder Anlage, mit dieser oder durch diese ausschließlich – im Vergleich zum konkreten Unternehmenszweck – Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden. Ein Einsatz von Personal am Standort der Betriebsstätte ist unabhängig von der Art der Geschäftseinrichtung oder Anlage nicht erforderlich (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.10.1996, II R 12/92). Das Eigentum oder der Besitz eines Grundstücks, das lediglich einem Dritten überlassen wird (z. B. Vermietung oder Verpachtung eines Gebäudes oder Gebäudeteils), dient hingegen keiner eigenen Unternehmenstätigkeit unmittelbar. Dies gilt selbst dann, wenn der Zweck der Geschäftstätigkeit gerade in der Vermietung oder Verpachtung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 23.03.2022, III R 35/20). Darüber hinaus setzt die Tatbestands-voraussetzung, dass die feste Geschäftseinrichtung oder Anlage der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dient, voraus, dass die in dieser, mit dieser oder durch diese ausgeübte eigene unternehmerische Tätigkeit am Ort ihrer Ausübung „verwurzelt“ ist. Die räumliche Verwurzelung zielt darauf, dass die unternehmerische Tätigkeit eine Bindung zum Ort ihrer Ausübung hat. Ein Indiz für die räumliche Verwurzelung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit mit dem Ort ihrer Ausübung besteht insbesondere dann, wenn dem Unternehmen eine Nutzungsstruktur innerhalb der Geschäftseinrichtung oder Anlage personenbeschränkt überlassen ist (z. B. ein Spind oder ein Schließfach, vgl. BFH-Urteil vom 07.06.2023, I R 47/20).

Das Unternehmen muss *eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht* über die Geschäftseinrichtung oder Anlage innehaben (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.2023, I R 47/20). Für das Vorliegen einer Verfügungsmacht bedarf es eines selbständigen Nutzungsanspruchs sowie einer Wechselwirkung der Verfügungsmacht mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung. Es ist grundsätzlich erforderlich, dass das Unternehmen eine Rechtsposition an der Geschäftseinrichtung oder Anlage innehat, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen oder gegen seinen Willen verändert werden kann (sog. selbständiger Nutzungsanspruch). Das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht steht in Wechselwirkung mit der örtlichen und zeitlichen Festigkeit der Geschäftseinrichtung oder Anlage (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2024, I R 47/21). So ist in Fällen, in denen kein Alleinnutzungsrecht des Unternehmers besteht, im Einzelfall zu beurteilen, ob dem Unternehmer eine dauerhafte Nutzung der Geschäftseinrichtung oder Anlage möglich ist oder nur ein auf einen kurzen Zeitraum beschränktes oder gelegentliches Mitbenutzungsrecht gegeben ist.

Im Entwurfsschreiben finden sich auch weitere Ausführungen zu Geschäftsleitungs- sowie zu Bauausführungs- und Montage-Betriebsstätten.

Zum ständigen Vertreter

Der Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO ist nicht deckungsgleich mit demjenigen des abkommensrechtlichen Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA. Ständiger Vertreter gemäß § 13 S. 1 AO ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt. Gemäß § 13 S. 2 AO ist ständiger Vertreter insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt. Für die Annahme eines ständigen Vertreters bedarf es in Abgrenzung zu § 12 S. 1 AO keiner festen Geschäftseinrichtung, über die derselbe verfügt.

Zum abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff

Besteht nach innerstaatlichem Recht die inländische Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen (Inbound-Fall) oder die ausländische Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen (Outbound-Fall) ist im DBA-Fall zu prüfen, ob auch eine abkommensrechtliche Betriebsstätte besteht. Der *abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff* ergibt sich grundsätzlich aus der Definition des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA. Hiernach bedeutet der Begriff „Betriebsstätte“ im Sinne des Abkommensrechts eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Zwischen dem *innerstaatlichen* und dem *abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte* besteht im Grundsatz ein hohes Maß an inhaltlicher Übereinstimmung (vgl. BFH-Urteile vom 18.12.2024, I R 47/21 und vom 07.06.2023, I R 47/20). Unterschiede zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte bestehen hinsichtlich der Betriebsstättenausnahmen für Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, hinsichtlich der Betriebsstättenbegründung durch gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften (vgl. BMF-Schreiben vom 26.09.2014) sowie der Voraussetzung, dass die (feste) Geschäftseinrichtung oder Anlage dem Unternehmen dient (§ 12 Satz 1 AO) oder durch sie die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 5 Abs. 1 OECD-MA).

Während Art. 5 Abs. 4 OECD-MA einen sog. Negativkatalog von Tätigkeiten sowie (Geschäfts-)Einrichtungen enthält, die kraft Legalfiktion trotz des Umstandes, dass sie die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 OECD-MA erfüllen, nicht als abkommensrechtliche Betriebsstätten gelten, kennt der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff nach § 12 AO keine solchen Legalausnahmen. Das Entwurfsschreiben geht im Weiteren auch ausführlich auf sog. Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten ein.

Die sog. *Anti-Fragmentierungsklausel* in Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA soll künstlichen Tätigkeits- und Funktionsteilungen, die mit dem Ziel erfolgt sind, eine Betriebsstättenbegründung zu vermeiden, entgegenwirken, indem sie die Anwendung von Art. 5 Abs. 4 OECD-MA einschränkt. Nach der Anti-Fragmentierungsklausel wird ausnahmsweise die Gesamttätigkeit eines einzelnen Unternehmens oder mehrerer verbundener Unternehmen in einem Vertragsstaat betrachtet, nämlich dann, wenn die Tätigkeiten eine abkommensrechtliche Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen würden, falls sie alle in derselben Geschäftseinrichtung vorgenommen würden.

Zur Vertreterbetriebsstätte

Art. 5 Abs. 5 OECD-MA regelt die sog. Vertreterbetriebsstätte. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist dabei unabhängig vom Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO. Eine Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA setzt nicht voraus, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 und 2 OECD-MA erfüllt sind („ungeachtet der Bestimmungen der Absätze 1 und 2“). Gemäß Art. 5 Abs. 6 OECD-MA besteht im Fall eines unabhängigen Vertreters trotz Vorliegens der Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA keine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte. Eine Vertreterbetriebsstätte kann auch bei einer Tätigkeit vorliegen, die ausschließlich im Homeoffice betrieben wird.

Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wird eine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte eines Unternehmens in einem Vertragsstaat begründet, wenn eine Person für das Unternehmen in diesem Staat gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden, und es sich dabei um bestimmte Verträge handelt. Eine abkommensrechtliche (Vertreter-)Betriebsstätte eines Unternehmens wird nicht begründet, wenn die betreffende Person im jeweiligen Vertragsstaat ausschließlich Tätigkeiten ausübt, die unter den Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA fallen.

Ein Vertreter nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA muss jedoch ein sogenannter abhängiger Vertreter des Unternehmens sein und seine Tätigkeit gewöhnlich ausüben. Hierfür ist entscheidend, ob der Vertreter das wirtschaftliche Risiko seiner Tätigkeit selbst trägt. Ist dies nicht der Fall, spricht dies für seine wirtschaftliche Abhängigkeit. Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist es nicht entscheidend, ob der Vertreter eine Abschlussvollmacht besitzt und

im Rahmen dieser handelt. In den deutschen DBA wird in der Regel am Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von Vertretungsmacht durch den Abschluss von Verträgen gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA allerdings festgehalten.

Zu den Einzelfällen

Das Entwurfsschreiben erläutert (mit Beispielen) die folgenden Einzelfälle:

- Tätigwerden in fremden Räumen bzw. in Räumen Dritter
- Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften
- Marktstände
- Kinderzimmer
- Homeoffice
- Influencer
- Schiffe
- Personalgestellung oder reine Überlassung einer Betriebsvorrichtung

Nach dem Entwurfsschreiben begründet die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem *Homeoffice* in der Regel weder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers i.S. von § 12 S. 1 AO noch i.S. von Art. 5 Abs. 1 und 4 OECD-MA. Denn der Arbeitgeber verfügt typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers (vgl. BFH-Urteil vom 23.05.2002, III R 8/00). Durch die Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice kann jedoch eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet werden. Für das Verständnis des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten sind auch die Ausführungen im aktualisierten OECD Musterkommentar zu beachten (vgl. Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Zu den Anwendungsregelungen

Das BMF-Schreiben vom 24.12.1999 soll -insoweit dieses zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht Ausführungen trifft, aufgehoben werden. Im Übrigen soll das BMF-Schreiben vom 24.12.1999 fortgelten, soweit dies die VWG BsGa bestimmen. Dies soll insbesondere für die Fälle gelten, in denen weder § 1 Abs. 5 AStG noch die Regelungen der BsGaV anzuwenden sind sowie für Zwecke des § 1 Abs. 5 S. 8 AStG. Die Regelungen des aktualisierten BMF-Schreibens sollen in allen offenen Fällen anzuwenden sein, sofern gesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen

Fundstelle

BMF, Entwurfsschreiben vom 13.02.2026, [IV B 2 – S 1301/01410/007/240](#)

Anmerkung

Englischsprachiger Beitrag

Einen englischsprachigen Beitrag zum o.g. Entwurfsschreiben findet man in den [German Tax & Legal News](#).

Weitere Fundstellen

BMF, Schreiben vom 24.12.1999, BStBl. I 1999, S. 1076

BFH, Urteil vom 18.12.2024, I R 47/21, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.09.2003, I R 12/02, BStBl. II 2004, S. 396

BFH, Urteil vom 03.02.1993, I R 80-81/91, BStBl. II 1993, S. 462

BFH, Urteil vom 02.04.2014, I R 68/12, BStBl. II 2014, S. 875

BFH, Urteil vom 15.07.1986, VIII R 134/83, BStBl. II 1986, S. 744

BFH, Urteil vom 18.12.2024, I R 39/21, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 09.01.2019, I B 138/17, BFH/NV 2019, S. 681

BFH, Urteil vom 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 12

BFH, Urteil vom 23.03.2022, III R 35/20, BStBl. II 2022, S. 844, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 07.06.2023, I R 47/20, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. I 2014, S. 1258, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 23.05.2002, III R 8/00, BStBl. II 2002, S. 512

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.