

Betriebsstätten im Fokus: Das sagt der neue BMF-Entwurf zum Betriebsstättenbegriff und zur Betriebsstättenengründung

38. Lunch-Meeting der IFA Sektion Nord am 21. Mai 2026

Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht vom 13.02.2026

Ziel

- › Darstellung der Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff nach innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht
- › Zusammenführung ständiger Rechtsprechung und Entwicklungen auf OECD-Ebene

Anwendungsregelung

- › Zukünftig Aufhebung des BMF-Schreibens vom 24.12.1999, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 22.12.2016, insoweit dieses zum Betriebsstättenbegriff Stellung nimmt; Teilfortgeltung über VWG BsGa
- › Anwendung soll grds. in allen offenen Fällen erfolgen
- › Verbände und die interessierte Fachöffentlichkeit konnten bis zum 13.03.2026 Stellungnahme zu diesem Entwurf abgeben

Ausführungen zum innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff nach § 12 Satz 1 AO

Allgemeines

- › Zusammenführung von bislang verstreuter Verwaltungspraxis und ständiger Rechtsprechung
- › Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte sind stets in ihrer **Wechselwirkung** zueinander im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten

Feste Geschäftseinrichtung oder Anlage

- › Geschäftseinrichtung oder Anlage muss eine feste Beziehung zur Erdoberfläche aufweisen; jedoch nicht zwingend feste Verbindung mit dem Grund und Boden, Belegenheit am selben Ort ausreichend
- › Hinreichende zeitliche Festigkeit ab sechs Monaten tatsächlicher oder geplanter Verweildauer
- › Wechselwirkung zwischen örtlicher und zeitlicher Festigkeit

Dienen der Unternehmenstätigkeit

- › In, mit oder durch Geschäftseinrichtung oder Anlage wird eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit örtlicher Bindung ausgeübt oder gefördert
- › Gewisse „Verwurzelung“ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit

Verfügungsmacht

- › Nur vorübergehende Verfügungsmacht nicht ausreichend (Nutzungsanspruch darf dem Unternehmen nicht ohne Mitwirkung entzogen oder unwillentlich verändert werden)
- › Zentral: Erfordernis „selbständiger Nutzungsanspruch“
- › Wechselwirkung mit örtlicher und zeitlicher Festigkeit

Ausführungen zu den Regelbeispielen

Stätte der Geschäftsleitung

- › Jeder Steuerpflichtige hat am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte; im Zweifel in der Wohnung des Geschäftsführers
- › Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden („Tagesgeschäft“)

Bauausführungen und Montagen

- › Systematische Darstellung der Betriebsstättenfrist von sechs Monaten
- › Ausführungen zu Beginn, Ende und Unterbrechungen

Ständiger Vertreter

- › Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO ist nicht deckungsgleich mit demjenigen des abkommensrechtlichen Vertreters
- › Ausführungen zum Personenkreis, zur nachhaltigen Geschäftsbesorgung und zur Weisungsgebundenheit

Abkommenrechtlicher Betriebsstättenbegriff nach OECD-MA

Verhältnis innerstaatliches Recht zum Abkommensrecht

- › Grds. hohe inhaltliche Übereinstimmung
- › Unterschiede insbesondere bei
 - Feste Geschäftseinrichtung: "dienen" vs. "tatsächliche ausgeübt"
 - Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten

Bau- oder Montageüberwachung

- › Reine Bau- oder Montageüberwachung begründet keine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA
- › Insoweit Ergänzung in Übereinstimmung mit Vorbehalten Deutschlands im OECD-MK (Update 2025)

Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten

- › Beurteilung nach Gesamtumständen des Einzelfalls
- › Entscheidendes Kriterium ist, ob die Tätigkeit als solche einen wesentlichen und bedeutenden Teil der Tätigkeit des Unternehmens darstellt
- › Hilfstätigkeiten sind in der Regel nicht auf Umsatz- oder Gewinnerzielung ausgerichtet (insb. administrative Tätigkeiten, ausgenommen betreffend zentraler Unternehmensfunktionen)
- › Anti-Fragmentierung: Verhinderung künstlicher Tätigkeits- und Funktionsteilungen

Vertreterbetriebsstätte

- › Abgrenzung von abhängigem und unabhängigem Vertreter
- › Besonderheiten deutscher DBA im Vergleich zum OECD-MA 2017

Praxisproblem: Matrixorganisation

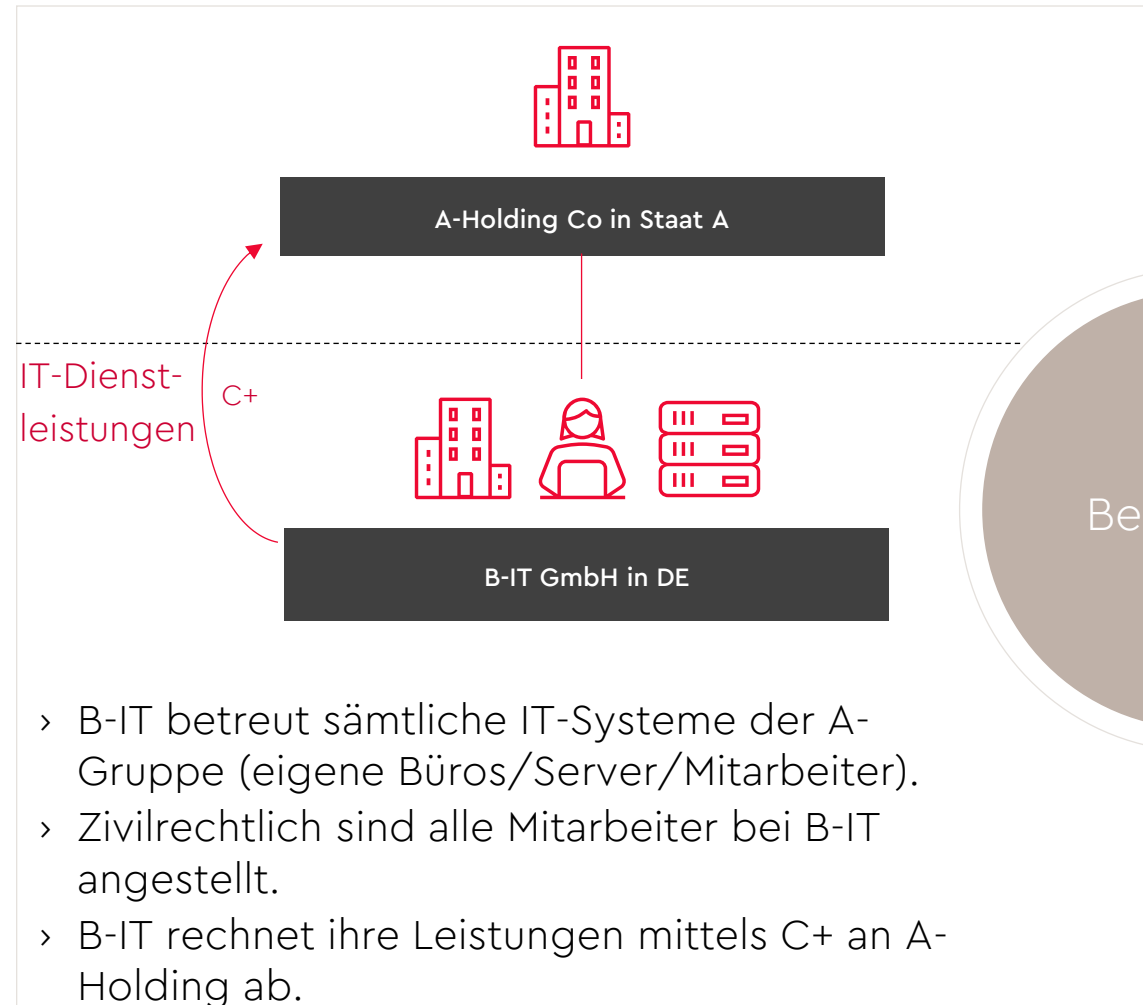
In der Praxis zunehmend komplexe **Matrixorganisationen** (grenzüberschreitende Berichtslinien), in denen:

- › eine Einheit **konzernweit Leistungen zugunsten ausländischer Konzerngesellschaften** erbringt,
- › Strukturen, in denen die **zivilrechtliche Arbeitgeberstellung und der „wirtschaftliche“ Arbeitgeber auseinanderfallen**, sowie
- › Mitarbeiter ihre Tätigkeit in den Räumlichkeiten einer (ausländischen) Konzerngesellschaft ausüben

Praxis-
problem

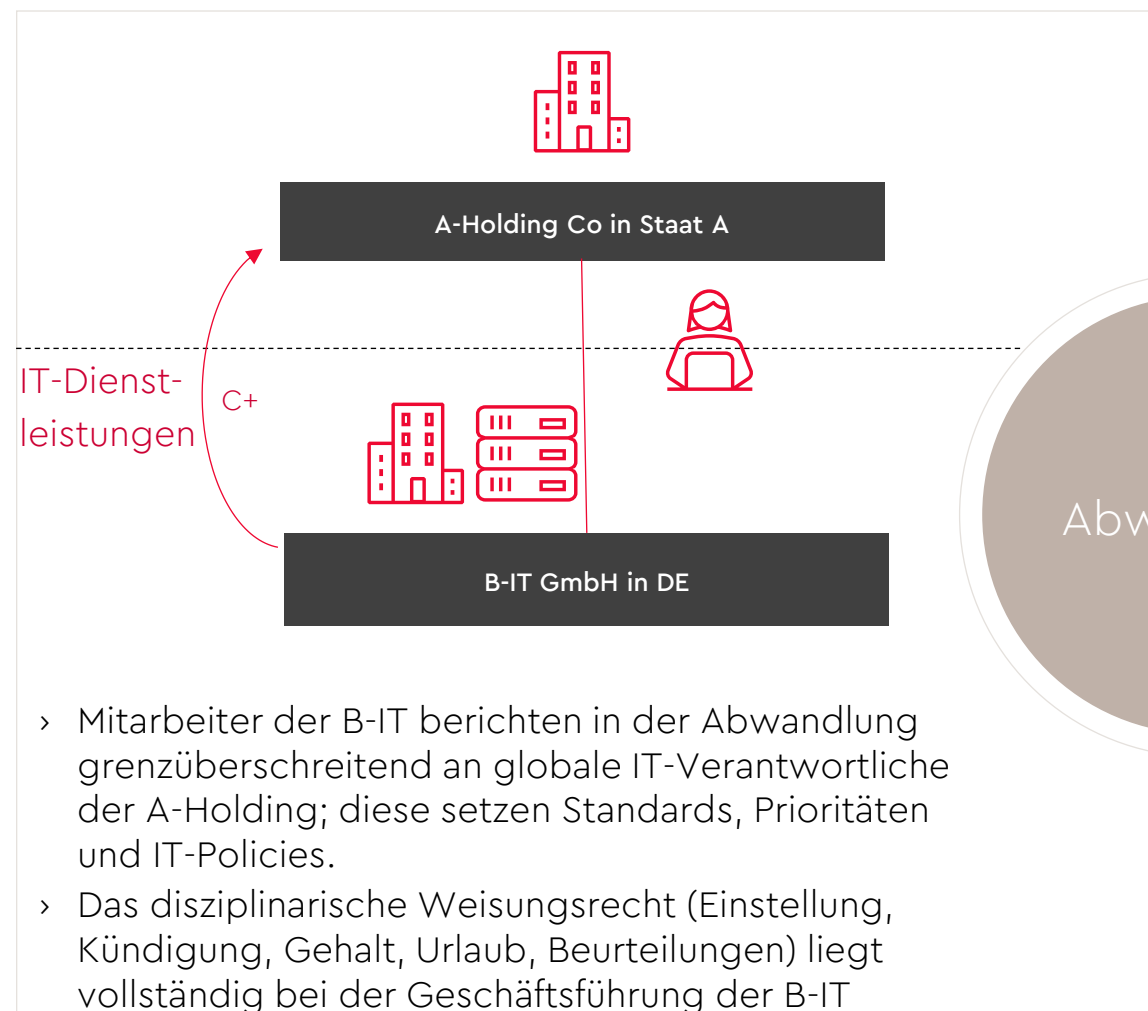
- › Im BMF-Entwurf werden **Matrixorganisationen nicht konkret behandelt**.
- › Annäherung über Ausführungen zu Dienstleistungs- und Managementgesellschaften: **Betriebsstätte des Auftraggebers in den Räumen der Dienstleistungs-/ Managementgesellschaft, wenn der Auftraggeber** aufgrund eines sachlichen und personellen Organismus in der Lage ist, **seine unternehmerische Tätigkeit in diesen Räumen operativ auszuüben** (z. B. Identität der Leitungsorgane oder fortlaufende, nachhaltige Überwachung vor Ort).

Beispielfall: Matrixorganisation



- › B-IT nutzt die Räume für **eigene Dienstleistungen**.
- › Räume stehen A-Holding nicht zur Verfügung.
- › A-Holding übt Geschäftstätigkeit nicht über die B-IT-Räume aus.
- › Ergebnis: **Keine Betriebsstätte** der A-Holding in DE.

Beispielfall: Matrixorganisation



- › **Funktionale Steuerung ersetzt nicht das Nutzungsrecht** an Räumen.
- › Arbeitgeberstellung bleibt bei B-IT.
- › Mitarbeiter sind A-Holding abkommensrechtlich nicht zuzurechnen.
- › A-Holding betreibt kein eigenes Geschäft „über“ die B-IT-Räume.
- › Ergebnis: Auch im Matrixfall **keine Betriebsstätte** der A-Holding.

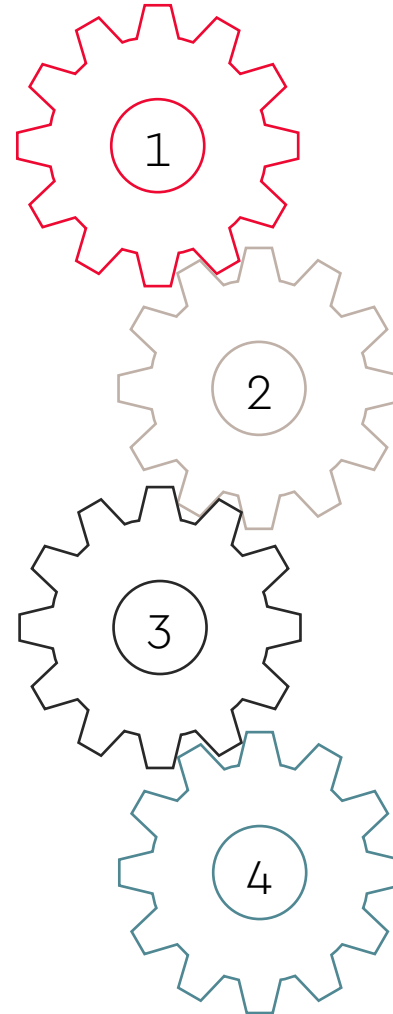
Einzelfälle (1)

1. Tätigwerden in Räumen Dritter

- › Bloßes Tätigwerden in Räumen des Vertragspartners reicht nicht; die Räume müssen als feste Geschäftseinrichtung der eigenen Tätigkeit dienen.
- › Erforderlich ist eine gesicherte, über bloße Duldung hinausgehende Nutzungsmacht („selbständiger Nutzungsanspruch“) an diesen Räumen.

3. Marktstände

- › Marktstände können Betriebsstätten sein, wenn sie mit hinreichender Dauerhaftigkeit an (im Wesentlichen) gleichen Orten genutzt werden.
- › Indiz: Mehrmals wiederkehrende Nutzung innerhalb eines Zeitraums von mehr als sechs Monaten



2. Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften

- › Eine Betriebsstätte kann auch in Räumen eines Dienstleisters entstehen, wenn der Auftraggeber dort eigene operative Tätigkeiten unter Nutzung von dessen Organisation ausübt.
- › Die bloße Übertragung auch umfassender Aufgaben an den Auftragnehmer ohne eigene, nachhaltige unternehmerische Handlungen des Auftraggebers in dessen Räumen begründet keine Betriebsstätte.

4. Kinderzimmer

- › Ein „Kinderzimmer“ im elterlichen Haushalt kann eine Betriebsstätte darstellen, wenn der Steuerpflichtige hierüber nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzt und dieses seinem Unternehmen dient.
- › Z.B. „Kinderzimmer“ für gewerbliche Online-Pokerspiele

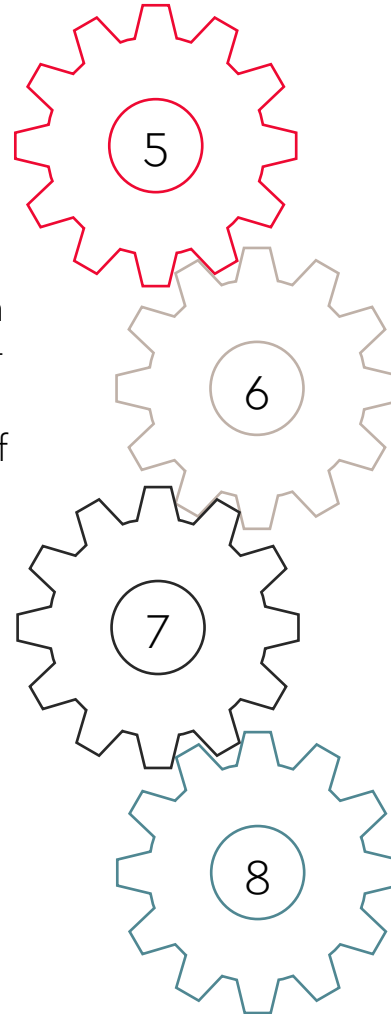
Einzelfälle (2)

5. Homeoffice

- › Nach innerstaatlichem Recht kann mangels Verfügungsmacht des Arbeitgebers i. d. R. keine Betriebsstätte vorliegen; die Ausübung von Leitungsfunktionen oder Vertretertätigkeiten aus dem HO können aber weiterhin zu einer Geschäftsleitungs- oder Vertreterbetriebsstätte führen.
- › Für den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff im Zusammenhang mit HO bezieht sich das BMF den OECD-MK (2025) zu Art. 5 OECD-MA (neue Leitlinien des OECD Updates 2025, u.a. die 50 %-Regel).

7. Schiffe

- › Fahrende Schiffe begründen mangels dauernder Verbindung mit der Erdoberfläche keine Betriebsstätte; anders bei stationär festliegende, nicht mehr transportbestimmte Schiffe (z.B. Hotel-, Wohn-, Energieerzeugungs- oder Restaurantschiffe)
- › Schifffahrtsunternehmen hat aber mindestens eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte



6. Influencer

- › Influencer mit Gewinneinkünften haben mindestens eine Geschäftsleitungs- betriebsstätte; eigene, regelmäßig genutzte Produktions- oder Arbeitsräume sind typischerweise Betriebsstätten i. S. d. § 12 S. 1 AO / Art. 5 Abs. 1 OECD-MA.
- › Nur vorübergehend oder unregelmäßig als Kulisse genutzte Orte begründen mangels zeitlicher Verwurzelung keine Betriebsstätte.

8. Personalgestellung oder reine Überlassung einer Betriebsvorrichtung

- › Die bloße Überlassung/Vermietung von Grundstücken, Anlagen oder Maschinen begründet mangels eigener Tätigkeit vor Ort für den Überlassenden keine Betriebsstätte.
- › Übt der Überlassende vor Ort mit eigenem Personal eine eigene, nachhaltige Tätigkeit aus, hat er dort eine Betriebsstätte.

Homeoffice Betriebsstätte nach BMF-Entwurf vom 13.02.2026

- › Nach **innerstaatlichem Recht** liegt mangels Verfügungsmacht des Arbeitgebers i. d. R. keine Betriebsstätte
- › Die Ausübung von Leitungsfunktionen oder Vertretertätigkeiten aus dem Homeoffice können hingegen weiterhin zu einer Geschäftsleitungs- oder Vertreterbetriebsstätte führen.
- › Für den **abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff** im Zusammenhang mit Homeoffice-Tätigkeiten bezieht sich das BMF auf die Tz. 44.1 bis 44.21 des OECD-MK (2025) zu Art. 5 OECD-MA (neue Leitlinien des OECD Updates 2025, u.a. die 50%-Regel).
- › Die abkommensrechtliche Homeoffice-Betriebsstätte wird i. d. R. in **Outbound-Fällen** (Homeoffice-Tätigkeiten im Ausland) und bei der Freistellung des ausl. Betriebsstättengewinns in Deutschland relevant.
- › In **Inbound-Fällen** (Homeoffice-Tätigkeiten in Deutschland) hat Deutschland i. d. R. bereits nach innerstaatlichem Recht keinen Besteuerungsanspruch; der abkommensrechtliche Begriff ist insoweit nicht maßgeblich.

2025 Update to the OECD Model Convention

Homeoffice Betriebsstätte (1/4)

Was hat sich **nicht** geändert?

Kein Änderungsbedarf am Wortlaut von Artikel 5 Absatz 1 OECD-MA (Betriebsstätte durch feste Geschäftseinrichtung).

Die klassischen **Tatbestandsmerkmale** des Artikel 5 Absatz 1 gelten weiterhin:

- eine Örtlichkeit (place),
- die fest (fixed) ist (ausreichende Dauerhaftigkeit),
- und eine Geschäftseinrichtung (place of business) darstellt, durch die die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird.

Die bestehende Auslegung zum Merkmal „fest“ (fixed) und die typische **Faustregel von sechs Monaten** in Bezug auf die erforderliche **Dauerhaftigkeit** gelten weiterhin.

Weiterhin einschlägige Bestimmungen:

- Artikel 5 Absatz 4: Ausnahme für vorbereitende und Hilfstätigkeiten.
- Artikel 5 Absatz 5: Vertreterbetriebsstätte (abhängiger Vertreter) bleibt ein eigenständiger Tatbestand.

Die Schlussfolgerung, ob eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, basiert weiterhin **auf Fakten und Umständen im Einzelfall (!)**

2025 Update to the OECD Model Convention

Homeoffice Betriebsstätte (2/4)

Was hat sich **geändert**?

Umfassende Überarbeitung und Erweiterung des Kommentars zu Artikel 5 Absatz 1 OECD-MA:

- Paragraphen 18 und 19 wurden gestrichen; es wird nicht mehr auf die Verfügungsmacht des Arbeitgebers abgestellt.
- Neuer Abschnitt: „Grenzüberschreitende Arbeit von zu Hause oder einem anderen relevanten Ort“
 - 21 neue Paragraphen + 5 Fallbeispiele
 - Neue Leitlinien (quantitative + qualitative Prüfungen) für die Würdigung einer Geschäftseinrichtung (place of business)

1. Eigener Abschnitt zu grenzüberschreitendem Homeoffice / Remote Work

Es wird anerkannt, dass

- grenzüberschreitende Remote-Arbeit inzwischen üblich und häufig vom Arbeitnehmer veranlasst ist (persönliche Gründe, Präferenzen);
- Arbeitnehmer von zu Hause, aus Zweitwohnungen, Ferienunterkünften oder Wohnungen von Angehörigen arbeiten können, die in der Regel für anderes Personal des Unternehmens nicht zugänglich sind; und der Kontrolle der jeweiligen Person unterliegen.

2025 Update to the OECD Model Convention

Homeoffice Betriebsstätte (3/4)

2. Quantitative Prüfung (die 50%-Regel) – Filter für „Geschäftseinrichtung“

Wenn eine Person **innerhalb eines beliebigen Zeitraums von 12 Monaten**, der im betreffenden Steuerjahr beginnt oder endet, eine Wohnung (oder einen vergleichbaren Ort) für **weniger als 50 % ihrer gesamten Arbeitszeit** für das Unternehmen nutzt, dann gilt dieser Ort:

- nicht als Geschäftseinrichtung des Unternehmens und
- kann folglich keine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung sein.

Dies ist als standardmäßiger Safe-Harbour-Filter gedacht; Ausnahmen werden „in den meisten Fällen nicht erwartet“.

3. Bei $\geq 50\%$ Arbeitszeit im Homeoffice: nicht automatisch Betriebsstätte

Das Überschreiten der 50%-Schwelle führt nicht automatisch zur Begründung einer Betriebsstätte. Es bedeutet lediglich, dass eine weitergehende Prüfung erforderlich ist. Der Kommentar hebt einen „wesentlichen Gesichtspunkt“ hervor: ob ein **geschäftlicher Grund** für die Nutzung dieser Wohnung / dieses Ortes zur Ausübung der Geschäftstätigkeit besteht.

2025 Update to the OECD Model Convention

Homeoffice Betriebsstätte (4/4)

4. Qualitative Prüfung - geschäftlicher Grund (commercial reason test)

Ein **geschäftlicher Grund** liegt vor, wenn:

- der Arbeitnehmer unmittelbar (regelmäßig und nicht nur beiläufig) mit Kunden, Lieferanten, verbundenen Unternehmen oder anderen Personen in Kontakt tritt und
- diese Kontakte dadurch erleichtert werden, dass sich die Person in diesem Staat aufhält, z. B. durch:
 - Treffen mit lokalen Kunden oder Lieferanten;
 - Erbringung von Vor-Ort-Leistungen bei Kunden in diesem Staat;
 - Erbringung von Echtzeit- oder nahezu Echtzeit-Leistungen unter Nutzung von Zeitzonendarbittage (z. B. Nachtdeckung für den Sitzstaat durch Tagesarbeit im Ausland).

Es liegt **kein** geschäftlicher Grund vor, wenn

- Kontakte mit Personen in diesem Staat nur sporadisch oder beiläufig erfolgen;
- die Homeoffice-Tätigkeit ausschließlich deshalb gestattet wird, um
 - die Person zu halten (HR- / Talentbindungsgründe, Präferenz des Arbeitnehmers) ohne spezifischen Bezug zu diesem Staat, oder
 - Büro- und Standortkosten zu senken (reines Homeoffice-Modell) ohne spezifischen Bezug zu diesem Staat.

Liegen mehrere Beweggründe vor und ist darunter mindestens ein geschäftlicher Grund, der mit diesem Ort verbunden ist, genügt dies, damit der Ort als Geschäftseinrichtung des Unternehmens angesehen wird.

OECD Public Consultation Meeting am 20. Januar 2026: Global Mobility of Individuals

Diskussion und Ziele:

- › Mehr Rechtssicherheit bei gleichzeitig hoher Flexibilität globaler Arbeitsmodelle
- › Detailliertere, stärker harmonisierte OECD-Leitlinien
- › Klassische Konzepte (Betriebsstätte, Verrechnungspreise, Ort der Geschäftsleitung) bedürfen einer grundlegenden Reform
- › Klarere Kriterien für PE-Risiken, wirtschaftlichen Arbeitgeber und Doppelansässigkeit
- › Einklang von Regelungen zu Betriebsstätten, Lohnsteuerverpflichtungen und Sozialversicherung
- › Safe-Harbour-Regelungen (z.B. Tage-Schwellen, vereinfachte Cost-Plus-Methoden)
- › Moderne Arbeitsformen müssen explizit berücksichtigt werden
 - › Virtuelle Teams, Matrixorganisationen, regionale Hubs
 - › Hybride/virtuelle Management- und Entscheidungsstrukturen
- › Unternehmen brauchen pragmatische, technologiegestützte Tracking-Lösungen für Mitarbeitereinsätze

ITP-Kontakte



Hannes Häfele
Director

Düsseldorf

+49 (0) 151 18 47 95 02
hannes.haefele@wts.de



Ege Kanit
Manager

Frankfurt a. M.

+49 (0) 173 516 07 35
ege.kanit@wts.de



Sebastian Berlin
Senior Consultant

Hamburg

+49 (0) 162 244 48 76
sebastian.berlin@wts.de

Vielen Dank für die
Aufmerksamkeit.