

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin

**E-Mail**



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Sp/We  
Tel.: +49 30 240087-65  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

13. März 2026

**Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Entwurf eines BMF-Schreibens  
zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung  
im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht**

**GZ: IV B 2 - S 1301/01410/007/240**

**DOK: COO.7005.100.2.14090160**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des Entwurfs des o. g. BMF-Schreibens und die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Wir begrüßen, dass der lange erwartete Entwurf nun vorliegt. Dies stellt einen wichtigen Schritt dar, um hinsichtlich des Betriebsstättenbegriffs und der Betriebsstättenbegründung mehr Klarheit und Rechtssicherheit zu schaffen, insbesondere indem die vorliegende BFH-Rechtsprechung umfassend aufgegriffen wird.

Allerdings sehen wir noch Änderungs- bzw. Ergänzungsbedarf. Dieser ergibt sich u. a. in Bezug auf interpretationsbedürftige Begrifflichkeiten und notwendige Klarstellungen, die vielfach durch die Aufnahme zusätzlicher Beispiele erfolgen könnten. Wir regen an, von Abweichungen von der OECD-Auffassung abzusehen. Zudem sehen wir – über die bereits enthaltenen Inhalte hinaus – u. a. für Dienstleistungsbetriebsstätten und Betriebsstätten digitaler Geschäftsmodelle zusätzlichen Regelungsbedarf.

Unsere Anmerkungen im Einzelnen können Sie der beigefügten Stellungnahme entnehmen.

Für Rückfragen und eine vertiefende Erörterung stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

i. A. Meik Eichholz  
Abteilungsleiter

i. A. Julia Spieker  
Referentin

Anlage



**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Anlage**

**Stellungnahme  
der Bundessteuerberaterkammer  
zum Entwurf eines BMF-Schreibens zu den  
Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff  
und die -begründung im innerstaatlichen  
und internationalen Steuerrecht**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

13. März 2026

## **Vorbemerkung**

Wir begrüßen den nun vorliegenden und lange erwarteten Entwurf ausdrücklich. Er stellt einen wichtigen Schritt dar, um für den Betriebsstättenbegriff und die Betriebsstättenbegründung mehr Klarheit und Rechtssicherheit zu schaffen.

Mit dem vorliegenden Entwurf soll das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, BStBl. I 1999 S. 1076, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2016, BStBl. I 2017 S. 182 (im Folgenden BS-VWG 1999), aufgehoben werden, soweit dieses zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht Ausführungen trifft. Die BS-VWG 1999 waren primär auf die Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte fokussiert. Die Betriebsstättendefinition selbst wurde nur knapp in den Textziffern 1.1.1 bis 1.2.1 behandelt. Der aktuelle Entwurf widmet sich hingegen auf 51 Seiten ausschließlich dem Betriebsstättenbegriff und der Betriebsstättenbegründung. Dabei ist die Systematik deutlich ausgefeilter.

Diese ist begrüßenswert. Sie trennt konzeptionell die Betriebsstättendefinition von der Gewinnaufteilung (letztere bleibt den VWG BsGa von 2016/2019 vorbehalten). Die Fokussierung ermöglicht eine präzisere Darstellung der Tatbestandsmerkmale. Allerdings ist anzumerken, dass die Auslagerung zu einem fragmentierten Regelungsregime führt: Praktiker müssen nun mindestens zwei BMF-Schreiben parallel konsultieren (den vorliegenden Entwurf sowie die VWG BsGa 2016/2019, ggf. speziellere BMF-Schreiben).

Der aktuelle Entwurf integriert die vorliegende BFH-Rechtsprechung systematisch. Indem die Rechtsprechung so umfassend aufgegriffen wird, wird der Stand der höchstrichterlichen Judikatur verwaltungsseitig reflektiert und damit Rechtssicherheit geschaffen. Dies ist sehr begrüßenswert.

## **Tatbestandsmerkmale des § 12 Satz 1 AO**

- Verfügungsmacht – Präzisierung und Ausdifferenzierung

Während sich in den BS-VWG 1999 lediglich eine knappe Formulierung auf die Verfügungsmacht bezog („Der Unternehmer muss eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über diese Einrichtung haben“, Tz. 1.1.1.1), enthält der vorliegende Entwurf eine deutlich ausführlichere Darstellung über insgesamt 13 Randnummern (Rn. 24–36).

Für das Vorliegen der Verfügungsmacht werden der selbständige Nutzungsanspruch und eine Wechselwirkung mit der räumlichen und zeitlichen Festigkeit als Voraussetzungen benannt und im Folgenden ausgeführt. Zudem werden Kriterien zum Desk-Sharing benannt (Rn. 34).

Die Ausdifferenzierung ist überwiegend begrüßenswert. Insbesondere die Desk-Sharing-Regelung adressiert eine überaus relevante Frage in der Praxis. Einige Punkte sind jedoch noch kritisch zu sehen bzw. bedürfen der Konkretisierung:

- Bei den Ausführungen zum Desk-Sharing werden die interpretationsbedürftigen Begriffe „verlässliche Aussicht“ und „typische wöchentliche Auslastung“ verwendet. Quantitative Schwellenwerte würden Rechtssicherheit herstellen. Zudem fehlen Bagatellgrenzen bei kurzfristigen oder nur geringfügigen Nutzungen (z. B. zwei Tage pro Monat). Auch Einzelanmietungen über lange Dauer werden nicht berücksichtigt (ein Tag pro Woche, zwei Monate im Jahr etc.).
- Die Annahme konkludenter Nutzungsrechte allein aufgrund dauerhafter Duldung (Rn. 35) ist aus Sicht der Steuerpflichtigen problematisch, da sie zu unbeabsichtigten Betriebsstättenbegründungen führen kann.

- Verwurzelung der unternehmerischen Tätigkeit – neue Differenzierung

Bislang wurde nicht explizit zwischen räumlicher und zeitlicher Verwurzelung unterschieden. Nun sieht der vorliegende Entwurf die Einführung eines zweidimensionalen Konzepts vor (Rn. 19). Die räumliche Verwurzelung sieht vor, dass die unternehmerische Tätigkeit (nicht die Geschäftseinrichtung) eine Bindung zum Ort haben muss. Als Indiz wird die personenbeschränkt überlassene Nutzungsstruktur herangezogen (Spind, Schließfach, Bürocontainer). Gemeinschaftsräume ohne konkrete unternehmensbezogene Zuordnung reichen nicht aus. Die zeitliche Verwurzelung wird anerkannt, wenn der Bezug der Tätigkeit zum Ort auf mindestens sechs Monate angelegt ist. Dies ist auch erfüllt bei einer tatsächlichen Nutzung über sechs Monate hinaus, auch wenn diese kurzfristig geplant wurde. Nicht erfüllt ist diese bei einer tatsächlichen Nutzung unter sechs Monaten, auch wenn diese zunächst geplant war.

Die dogmatische Trennung der räumlichen und zeitlichen Verwurzelung ist begrüßenswert und entspricht der BFH-Rechtsprechung (Urteil v. 18. Dezember 2024, I R 47/21). Sie präzisiert, dass nicht nur die Geschäftseinrichtung, sondern auch die Tätigkeit selbst eine Verwurzelung aufweisen muss. Zudem setzt der vorliegende Entwurf die 6-Monats-Frist anders als der BFH, der sie nur als Anhaltspunkt anerkennt, als eindeutige Grenze – auch dies ist zu begrüßen und schafft Rechtssicherheit.

Kritisch ist jedoch zu sehen, dass keine stärkere Abgrenzung zwischen der räumlichen Verwurzelung und der Verfügungsmacht (Rn. 24-36) vorgenommen wurde. Die beiden Konzepte überschneiden sich bei der Frage personenbezogener Nutzungsstrukturen. Dies sollte klar gestellt werden.

Zudem sieht der Entwurf keine Bagatellgrenze für eine zeitliche Verwurzelung unterhalb von sechs Monaten bei wiederkehrenden Tätigkeiten vor (z. B. monatliche 2-Tages-Besuche über mehrere Jahre). Es wäre hilfreich, wenn im weiteren Fortgang Beispiele hierzu in den Entwurf aufgenommen würden.

- Wechselwirkung der Tatbestandsmerkmale

Der vorliegende Entwurf sieht vor, die Wechselwirkung der Tatbestandsmerkmale als zentrales Prinzip zu berücksichtigen. „Dabei sind diese Tatbestandsmerkmale der Betriebsstätte

nach § 12 Satz 1 AO nicht isoliert, sondern stets in ihrer Wechselwirkung zueinander im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten“ (Rn. 8). In den BS-VWG 1999 wurde eine Wechselwirkung nicht ausdrücklich erwähnt.

Konkret wird die Wechselwirkung zwischen der örtlichen und der zeitlichen Festigkeit (eine starke örtliche indiziert die zeitliche Festigkeit und umgekehrt, Rn. 13) sowie zwischen der Verfügungsmacht und der Festigkeit (eine dauerhafte tatsächliche Nutzung kann auf ein Nutzungsrecht hindeuten, Rn. 35) aufgeführt.

Dies ist begrüßenswert, da die BFH-Rechtsprechung damit umgesetzt und eine sachgerechte Einzelfallbeurteilung ermöglicht wird. Jedoch ist kritisch anzumerken, dass die Wechselwirkungslehre die Rechtsunsicherheit erhöht, da klare Grenzziehungen erschwert werden. Insbesondere in Sachverhalten, in denen ausländische Finanzverwaltungen andere Gewichtungen vornehmen, erzeugt dies Konfliktpotential.

- **Zeitliche Festigkeit – 6-Monats-Frist**

In den BS-VWG 1999 wurde die feste Geschäftseinrichtung als auf Dauer angelegt angesehen, wenn diese länger als sechs Monate besteht. Der vorliegende Entwurf sieht in Rn. 12 eine differenziertere Regelung vor. Die zeitliche Festigkeit einer Beziehung zur Erdoberfläche liegt vor, wenn die Beziehung tatsächlich mehr als sechs Monate bestanden hat. Maßgeblich ist insoweit eine ex-post-Betrachtung. Eine ursprünglich geplante kürzere Verweildauer ist unbeachtlich (BFH, Urteil v. 23. November 2022 – I R 47/21). Sie kann aber auch bereits vorliegen, wenn von vornherein ein Aufenthalt von mindestens sechs Monaten geplant ist (ex-ante-Betrachtung), selbst wenn die tatsächliche Verweildauer später kürzer ausfällt.

Die Klarstellung ist grundsätzlich begrüßenswert. Die doppelte Anknüpfung (ex-ante und ex-post) entspricht der Rechtsprechung und der OECD-Auffassung. Kritisch ist jedoch zu sehen, dass keine Bagatellgrenze vorgesehen wird für geringfügige Überschreitungen (z. B. eine zweiwöchige Verlängerung aufgrund unvorhergesehener Verzögerungen).

Zudem ist die Abgrenzung zur zeitlichen Verwurzelung unklar: Die zeitliche Festigkeit der Geschäftseinrichtung (Rn. 12) und die zeitliche Verwurzelung der Tätigkeit (Rn. 23) verwenden beide die 6-Monats-Grenze, sind aber konzeptionell unterschiedlich. Dies bedarf einer Klarstellung.

### **Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Tagesgeschäfte vs. außergewöhnliche Geschäfte**

Im vorliegenden Entwurf wird eine Unterscheidung zwischen Tagesgeschäften und außergewöhnlichen Geschäften im Kontext der Geschäftsleitungsbetriebsstätte eingeführt (Rn. 44-47). Diese Differenzierung ist begrüßenswert und schafft Klarheit. Sie entspricht der BFH-Rechtsprechung und verhindert, dass bei bloßen Gesellschafterbeschlüssen zu außergewöhnlichen Geschäften eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte angenommen wird.

Hilfreich für die Praxis wären konkrete Beispiele für Grenzfälle (z. B. größere Investitionen, die noch im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs liegen). Diese sollten im weiteren Verlauf ergänzt werden.

### **Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff**

- Negativkatalog und vorbereitende Tätigkeiten/Hilftätigkeiten

Bereits die BS-VWG 1999 sahen Definitionen der vorbereitenden Tätigkeiten, Hilftätigkeiten und der Haupttätigkeit vor. Der vorliegende Entwurf übernimmt diese Definitionen weitgehend unverändert. Ergänzt wird der ausdrückliche Hinweis, dass die Negativfiktion nur abkommensrechtlich gilt, nicht nach § 12 Satz 1 AO (Rn. 16, 98). Zudem wird betont, dass Forschungstätigkeiten regelmäßig Haupttätigkeit, keine Hilftätigkeit sind (Rn. 104). Transportleistungen (Pipelines) stellen bei Transportunternehmen eine Haupttätigkeit dar (Rn. 104).

Die Klarstellung, dass die Negativfiktion abkommensrechtlich gilt, ist begrüßenswert, zumal hierdurch Treaty Overrides verhindert werden. Die bereits aufgenommenen Beispiele zu Forschung und Transport sind hilfreich.

Wir regen ein weiteres Beispiel zur Behandlung von IT-Infrastruktur (Server, Cloud-Rechenzentren) an, da diese Problematik hochrelevant für digitale Geschäftsmodelle ist.

Weiterhin sollte quantifiziert werden, wann eine Tätigkeit ein „wesentlicher und maßgeblicher Teil“ ist. Hier fehlen prozentuale Schwellenwerte (z. B. mindestens 10 % des Umsatzes oder der Personalkapazität).

- Anti-Fragmentierungsklausel (Art. 5 Abs. 4.1 OECD-MA)

Die Anti-Fragmentierungsklausel war in den BS-VWG 1999 noch nicht enthalten. Die Regelung zielt darauf ab, künstliche Funktionsteilungen zu verhindern, mit denen Unternehmen versuchen, die Betriebsstättenausnahme nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA zu nutzen. Hierzu ist eine Gesamtbetrachtung der Tätigkeiten eines Unternehmens sowie ggf. mehrerer miteinander verbundener Unternehmen in einem Vertragsstaat vorzunehmen. Ergibt diese Gesamtwürdigung, dass die zusammengefassten Tätigkeiten über eine bloß vorbereitende oder unterstützende Tätigkeit hinausgehen, greift die Betriebsstättenausnahme nicht.

In den Rn. 105–106 wird die Regelung umfassend dargestellt. Dies ist zwingend erforderlich und entspricht dem OECD-Standard (BEPS Action 7). Eine Überarbeitung ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer dennoch notwendig:

Bislang enthält der Entwurf keine Beispiele mit konkreten Fallkonstellationen zur Veranschaulichung. Beispielsweise für aufgeteilte Lager- und Auslieferungsfunktionen zwischen verbundenen Unternehmen sollte ein Beispiel ergänzt werden.

Ausführungen zum Verhältnis zwischen der Anti-Fragmentierungsklausel und Art. 5 Abs. 7 OECD-MA (Tochtergesellschaften als nicht-qualifizierende Vertreter) sollten ergänzt werden, da dieses einer Klarstellung bedarf.

Ausführungen zu den Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen bei behaupteter Hilfstätigkeit fehlen bislang und müssen ergänzt werden.

- Abhängiger Vertreter – Dienstleistungsbetriebsstätte

Der vorliegende Entwurf soll die Verwaltungsanweisung an den Art. 5 Abs. 5 OECD-MA anpassen (Rn. 107-120).

Der im vorliegenden Entwurf verwendete Begriff der Vertreterbetriebsstätte ist nicht deckungsgleich mit demjenigen des abkommensrechtlichen Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA. Dies führt zu einer Doppelbesteuerung in den Fällen, in denen im Ausland eine Betriebsstätte angenommen wird und es auch zu einer Besteuerung eben dieser Einkünfte im Inland kommt, da gerade kein ständiger Vertreter nach § 13 AO vorliegt. Dies führt zu erheblichen Kosten und Problemen in der Praxis, in der sog. lokale Sales Teams häufig anzutreffen sind.

Nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA ist es nicht entscheidend, ob der Vertreter über eine Abschlussvollmacht verfügt und im Rahmen dieser handelt (Rn. 116). Von Bedeutung ist vielmehr, ob dieser die führende Rolle spielt, die zum Abschluss der Verträge führt und die Verträge in der Regel auch ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden. Demgegenüber wird nach Rn. 118 in den deutschen DBA in der Regel am Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von Vertretungsmacht durch den Abschluss von Verträgen gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2014 festgehalten, ohne die jeweils Art. 5 Abs. 5 OECD-MA entsprechende Regelung des konkreten deutschen DBA auf das Kriterium des Einnehmens der führenden Rolle beim Vertragsschluss auszudehnen.

Durch die Abweichung gegenüber dem OECD-MA wird eine zwangsläufige Doppelbelastung deutscher Unternehmen erzeugt, die im Ausland mit kostengünstigen kleinen Sales-Teams arbeiten. Derartige Vertriebsstrukturen spielen insbesondere dann eine Rolle, wenn eine lokale Präsenz mit einer festen Geschäftseinrichtung aufgrund der Beschaffenheit des Produkts oder des Geschäftsfeldes nicht erforderlich ist oder wenn Unternehmen erst am Anfang einer Geschäftsausweitung im Ausland stehen und zunächst die lokalen Erfolgchancen auf vormals unbekanntem Märkten sondieren wollen. In diesen Fällen ergeben sich, insbesondere für KMU oder für Unternehmen in Start-up Konstellationen aufgrund der Doppelbesteuerung erhebliche Wettbewerbsnachteile. In noch nicht etablierten ausländischen Märkten werden die lokalen Vertreter selten mit Abschlussvollmachten ausgestattet. Nichtsdestotrotz sind diese Vertreter die Personen, die den ausländischen Markt im Detail kennen, aufbauen und entwickeln sowie die lokalen Verhandlungsgespräche führen. Dabei sind Vorgaben der Zentrale zu beachten, gleichermaßen bestehen innerhalb von Preis- oder Volumenkorridoren Spielräume, um Verträge vorzubereiten oder auszuhandeln, die für gewöhnlich auch mit diesem Inhalt zum Abschluss kommen. Insofern kann eine finale Unterzeichnung von Verträgen im inländischen Stammhaus lediglich die Funktion einer Bestätigung und Kenntnisaufnahme haben, da sich der

lokale Vertreter innerhalb des vorgegebenen und abgestimmten Rahmens bewegt. Insoweit treten lokale Sales Teams faktisch oftmals mit einer realen Vertretungsvollmacht auf.

Vor dem Hintergrund der skizzierten realen Folgen für deutsche Unternehmen, insb. KMU, die im Ausland in (zunächst) kostengünstiger Form expandieren wollen, um sich in schwierigen, wettbewerbsintensiven und durch strukturelle Brüche gekennzeichneten wirtschaftlichen Zeiten, neue Absatzmärkte zu erschließen, sollte erwogen werden, ob es sinnvoll ist, diese strengen Kriterien an das Vorliegen des ständigen Vertreters zu knüpfen. Andererseits sollte kritisch hinterfragt werden, ob man weiterhin an abweichenden Kriterien gegenüber dem OECD-MA festhalten möchte, insbesondere auch da in Rn. 74 bereits eingangs darauf hingewiesen wird, dass im Grundsatz ein hohes Maß an inhaltlicher Übereinstimmung besteht und das Beispiel in Rn. 144 dem entgegensteht.

- Bauausführungen und Montagen

Im vorliegenden Entwurf werden die Regelungen der BS-VWG 1999 weitgehend übernommen und um wichtige Klarstellungen ergänzt.

Es wird klargestellt, dass jahreszeitlich bedingte oder betriebsbedingte Unterbrechungen die Frist nicht hemmen. Nicht-betriebsbedingte Unterbrechungen (z. B. behördliche Infektionsschutzanordnungen) hemmen die Frist, wenn Personal abgezogen wird (Rn. 57-58). Dies ist sehr begrüßenswert und praxisrelevant. Auch die Präzisierung der wirtschaftlichen Einheit ist hilfreich (Rn. 86-89).

Ergänzungen sind u. E. dahingehend notwendig, den Begriff „betriebsbedingt“ weiter zu erläutern und anhand von Beispielen zu veranschaulichen. Auch in diesem Zusammenhang fehlt eine Bagatellgrenze für geringfügige Fristüberschreitungen (z. B. 12 Monate zzgl. zwei Wochen wegen des Wetters).

### **Neue Einzelfälle**

- Homeoffice

In dem vorliegenden Entwurf wurde eine umfassende Regelung zur Behandlung des Homeoffice aufgenommen (Rn. 140-146, Teil II.5). Die Aufnahme des Homeoffice-Themas ist dringend erforderlich und zu begrüßen. Sehr kritisch ist jedoch die fundamentale Abweichung von der OECD-Position beim Verfügungsmacherfordernis.

Die gravierendste Schwäche des Entwurfs liegt im dogmatischen Festhalten an der zivilrechtlich geprägten „Verfügungsmacht“ als zwingendes Tatbestandsmerkmal nach § 12 AO (Rn. 24-36, 138, 140-141). Die OECD hat sich demgegenüber vom starren Erfordernis einer rechtlichen Verfügungsmacht faktisch verabschiedet und stellt auf den funktionalen „at the disposal“-Test ab.

Im vorliegenden Entwurf (Rn. 140-141) wird für eine Homeoffice-Betriebsstätte nach § 12 AO ein „selbständiger Nutzungsanspruch“ des Arbeitgebers über die Privaträume des Arbeitnehmers verlangt. In Rn. 141 wird dies besonders deutlich: „Ferner besteht auch dann in der Regel keine ausreichende Verfügungsmacht des Arbeitgebers, wenn dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird.“ Es werden echte arbeitgeberseitige Nutzungsrechte verlangt, etwa das Recht, auch andere Arbeitnehmer in die Privatwohnung zu entsenden.

Nach dem OECD-Musterkommentar (Tz. 44.1 ff. OECD-MK 2025) liegt eine Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice gerade dann vor, wenn das Unternehmen vom Arbeitnehmer faktisch verlangt, von zu Hause aus zu arbeiten – klassischerweise dadurch, dass kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird („at the disposal“ = faktische Zurverfügungstellung genügt).

Hier entsteht im vorliegenden Entwurf ein unauflösbarer Widerspruch: In Rn. 141 wird die OECD-Auffassung für das deutsche innerstaatliche Verständnis negiert, in Rn. 145 wird der OECD-MK für das abkommensrechtliche Verständnis als „maßgeblich und zu beachten“ bezeichnet.

Darüber hinaus trennt der vorliegende Entwurf nicht hinreichend zwischen dem innerstaatlichen Begriff (§ 12 AO) und der abkommensrechtlichen Auslegung (Art. 5 OECD-MA). In Rn. 140 wird festgestellt, das Homeoffice sei mangels Verfügungsmacht „in der Regel“ weder nach § 12 AO noch nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine Betriebsstätte. Damit wird der OECD-Konsens zur faktischen Verfügungsmacht einseitig durch Deutschland ignoriert.

In Rn. 145 wird festgelegt, dass eine Nutzung von weniger als 50 % der Arbeitszeit im Homeoffice nicht zur Betriebsstätte führt. Es fehlt aber jegliche dogmatische Herleitung, wie diese quantitative Grenze mit dem qualitativen Merkmal der Verfügungsmacht aus Rn. 141 zusammenpasst. Wenn keine Verfügungsmacht besteht, ist es dogmatisch irrelevant, ob der Arbeitnehmer 20 % oder 100 % dort arbeitet – es dürfte nach deutscher Logik nie eine Betriebsstätte entstehen. Die 50 %-Grenze ist eine abkommensrechtliche Bagatellregelung, die das innerstaatliche Verfügungsmachtproblem nicht löst.

Diese Divergenz führt zu massiven Problemen in der grenzüberschreitenden Besteuerung. Insbesondere im Outbound-Fall droht eine Doppelbesteuerung.

**Beispiel:**

*Ein inländisches Unternehmen beschäftigt einen Mitarbeiter im Ausland zu 100 % im Homeoffice, ohne dort ein Büro anzumieten. Der ausländische Quellenstaat wird nach OECD-Logik (faktische Verfügungsmacht durch Nicht-Bereitstellung eines Arbeitsplatzes) eine Betriebsstätte annehmen und Gewinne besteuern. Deutschland wird die Betriebsstätte nach dem vorliegenden Entwurf (Rn. 141) verneinen, da keine zivilrechtliche Verfügungsmacht über die Privaträume besteht. Die Folge ist ein Qualifikationskonflikt, der im schlimmsten Fall in einer Doppelbesteuerung mündet, da Deutschland die Freistellung/Anrechnung mangels Anerkennung der Betriebsstätte nach § 34c EStG/§ 34d EStG verweigern könnte. Dies gilt besonders auch für die Lohnsteuer.*

- Homeoffice – Vertreterbetriebsstätte

In den Rn. 142-144 wird diskutiert, ob ein Arbeitnehmer im Homeoffice als ständiger Vertreter (§ 13 AO) oder abhängiger Vertreter (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA) des Arbeitgebers qualifiziert. Dies ist begrüßenswert, aber die Schlussfolgerungen sind unklar. Wir regen an, konkrete Beispiele aufzuführen und die Aussagekraft damit zu erhöhen.

- Influencer

In den Rn. 147-150 findet sich eine kurze Regelung zu Influencern. Diese besagt, dass ein Influencer mit Gewinneinkünften zumindest eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte nach § 12 Satz 2 Nr. 1 AO hat und ggf. weitere Betriebsstätten (Räumlichkeiten zur Konzeption, Erstellung, Bearbeitung oder Upload von Inhalten sind Betriebsstätten nach § 12 Satz 1 AO). Ansonsten gelten die allgemeinen Grundsätze zu § 12 AO und Art. 5 OECD-MA.

Die Aufnahme einer Regelung zu Influencern ist begrüßenswert, aber zu knapp, da die Influencer-Tätigkeit spezifische Fragen aufwirft, die nicht behandelt werden. Wir regen daher an, Ausführungen zu den folgenden Fragen aufzunehmen:

- Plattform-Betriebsstätte: Begründet die Nutzung von Servern eine Betriebsstätte am Server-Standort (bei YouTube/Instagram/TikTok-Servern in den USA oder Irland)?
- Kinderzimmer als Studio: Das Verhältnis zur Kinderzimmer-Regelung (Rn. 136) bleibt unklar. Stellt das Kinderzimmer eine Betriebsstätte der Eltern dar, wenn es regelmäßig als Influencer-Studio genutzt wird?
- Kooperationen: Influencer arbeiten oft mit Marken/Agenturen zusammen. Begründet dies Betriebsstätten in fremden Räumen (analog zu Beispiel 3, Rn. 134)?

- Kinderzimmer

In Rn. 136 wurde eine kurze Regelung zum Kinderzimmer aufgenommen. In dieser wird klar gestellt, dass das dem Privatvermögen der Eltern zuzurechnende Kinderzimmer in der elterlichen Wohnung, die das Kind für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit nutzt, keine Betriebsstätte oder Arbeitgeberbetriebsstätte der Eltern des Kindes begründet.

Die Klarstellung ist begrüßenswert und pragmatisch. Sie verhindert absurde Ergebnisse. Die Regelung sollte aber durch die Erörterung von Grenzfällen ergänzt werden (z. B. Ausführungen zu Schwellenwerten, ab wann ein volljähriges Kind mit eigenem Gewerbe, das im elterlichen Haus ein Zimmer regelmäßig nutzt, Miete/Nutzungsüberlassung zahlt).

### **Tätigwerden in fremden Räumen/Dienstleistungsgesellschaften**

- Tätigwerden in fremden Räumen (Rn. 128-134)

Als Abgrenzungskriterium wird im vorliegenden Entwurf (Rn. 130-131) benannt, ob Räume als Objekt dienen, an dem eine Tätigkeit ausgeübt wird (keine Betriebsstätte), oder als Geschäftseinrichtung, durch die eine Tätigkeit ausgeübt wird (Betriebsstätte). Die hierzu ausgeführten Beispiele sind sehr begrüßenswert und schaffen Klarheit. Die Abgrenzung zwischen „an“ und „durch“ ist jedoch hoch kritisch:

Die Differenzierung ist in Grenzfällen unklar, beispielsweise bei einer Reinigungskraft, die regelmäßig mehrere Stunden in Büroräumen des Kunden tätig ist. Zusätzlich stellt sich dort die Frage, welchen Einfluss ein Spind hat und ob dieser personalisiert ist.

Der vorliegende Entwurf manifestiert die deutsche Position zum Painter Example (Rn. 132, Beispiel 1; Tz. 212 OECD-MK). Dies führt zu Asymmetrien. Ausländische Maler, die in Deutschland tätig werden, begründen aus Sicht anderer Staaten möglicherweise eine Betriebsstätte, Deutschland erkennt dies aber nicht an und umgekehrt. In Verständigungsverfahren wird Deutschland die OECD-Auffassung als Lösung akzeptieren müssen. Verständigungsverfahren führen jedoch zu zusätzlichem Bürokratieaufwand und können daher i. d. R. nur von größeren Unternehmen durchgeführt werden, sodass für KMU Bagatellgrenzen notwendig sind.

Zusätzlich sind Bagatellgrenzen auch in zeitlicher Hinsicht notwendig. Gerade in Beispiel 2 in Rn. 132 wird dies deutlich. Dort hat die Tätigkeit 12 Monate Dauer. Was gilt bei kürzeren Tätigkeiten und welche Tätigkeiten werden zusammengefasst?

Weitere Beispiele zur Abgrenzung wären u. E. notwendig, auch und insbesondere mit modernen Arbeitskonzepten in Kombination.

- Dienstleistungs-/Managementgesellschaften (Rn. 135)

Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine Betriebsstätte des Steuerpflichtigen durch Beauftragung einer Dienstleistungs-/Managementgesellschaft in deren Räumlichkeiten begründet werden. Bei fehlender Verfügungsmacht kann diese durch die eigene unternehmerische Tätigkeit des Steuerpflichtigen ersetzt werden (Identität der Leitungsorgane, fortlaufende nachhaltige Überwachung in Räumen).

Diese Regelung ist zu begrüßen, aber zu knapp gefasst. Dienstleistungsgesellschaften sind in der Praxis hochrelevant (Shared Service Centers, Outsourcing). Beispiele mit konkreten Fallkonstellationen sollten u. E. ergänzt werden. Die Begrifflichkeiten bedürfen noch einer Klärstellung („Unter bestimmten Voraussetzungen“, Überwachung ist „fortlaufend“ und „nachhaltig“).

Eine Auseinandersetzung mit der OECD-Position zur Service PE (Tz. 44.1 ff. OECD-MK) sollte aufgenommen werden, insbesondere bei Dienstleistungserbringung über mehrere Monate in Kundenräumlichkeiten.

## Weiterer Regelungsbedarf

- Bagatellgrenzen

Der Entwurf enthält keine quantitativen Bagatellgrenzen. Diese wären beispielsweise bei der 6-Monats-Frist (keine Ausnahme für geringfügige Überschreitungen wegen unvorhersehbarer Umstände), beim Desk-Sharing (keine Mindesttage-Regelung) oder bei Dienstleistungen in Kundenräumen (z. B. keine Betriebsstätte bei unter 30 Tagen pro Jahr) hilfreich für die Praxis. Auch eine Umsatzschwelle ist bislang nicht vorgesehen und könnte diskutiert werden (z. B. keine Betriebsstätte bei unter 10.000 € Umsatz).

- Dienstleistungsbetriebsstätte

Die Kernfrage im Zusammenhang mit Dienstleistungsbetriebsstätten ist, ob die Erbringung von Dienstleistungen in einem Vertragsstaat über einen gewissen Zeitraum eine Betriebsstätte begründet. Umfassend wird diese im OECD-MK Tz. 44.1 ff. diskutiert. Nach Auffassung der OECD kann eine Dienstleistungsbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA bestehen, wenn die Dienstleistungen durch eine feste Geschäftseinrichtung erbracht werden. Das bloße Tätigwerden von Personal im Kundenstaat ohne feste Geschäftseinrichtung genügt nicht.

Der vorliegende Entwurf enthält keine eigenständige Behandlung von Dienstleistungsbetriebsstätten. Das Beispiel 2 in Rn. 133 behandelt ansatzweise Dienstleistungen, arbeitet diese aber nicht systematisch auf.

Das Fehlen einer systematischen Regelung für Dienstleistungsbetriebsstätten ist kritisch. Dienstleistungsunternehmen (Beratung, IT, Engineering) sind hochrelevant. Zur Vermeidung von Qualifikationskonflikten wäre u. E. ein Einschwenken auf die OECD-Linie notwendig.

- Digitale Betriebsstätten/Server

Nach Auffassung der OECD (Tz. 121 ff. OECD-MK) können Server feste Geschäftseinrichtungen sein. Eine bloße Website ist keine feste Geschäftseinrichtung. Durch Cloud Computing entsteht regelmäßig keine Betriebsstätte des Nutzers am Serverstandort, da die Verfügungsmacht fehlt. Der vorliegende Entwurf erwähnt hingegen keine Server, digitale Plattformen oder Cloud Computing. Dies ist sehr kritisch zu sehen. Regelungen für digitale Geschäftsmodelle sollten unbedingt aufgenommen werden.

Es sollte ein zusätzlicher Abschnitt „Digitale Betriebsstätten“ in den Entwurf aufgenommen werden. In diesem müsste klargestellt werden, dass Server § 12 Satz 1 AO erfüllen können, wenn Verfügungsmacht besteht. Zum Cloud-Computing wäre eine Regelung zu finden, wann die Cloud-Nutzung eine Betriebsstätte des Anbieters/Nutzers begründet. Zudem müsste klargestellt werden, wann Plattformen (Uber, Airbnb) Betriebsstätten der Nutzer begründen.