



steuern + recht Newsflash



Wichtige Änderungen in Recht und Gesetz

13. Februar 2026

Entwurf eines umfassenden BMF-Schreibens zum Betriebsstättenbegriff

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 13. Februar 2026 einen umfassenden Entwurf eines Anwendungsschreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die Betriebsstättenbegründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht an die Verbände zur Stellungnahme bis zum 13. März 2026 gesendet. Das Schreiben zielt darauf ab, die für die Anwendung zahlreicher ertragsteuerlicher Vorschriften maßgeblichen Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsstätte nach § 12 AO systematisch darzustellen und das Verhältnis zum abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-Musterabkommen zu klären. Das Schreiben berücksichtigt umfassend die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und ersetzt insoweit das bisherige BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999.

Innerstaatlicher Betriebsstättenbegriff nach

§ 12 AO

Grundsätzliches

Das BMF-Schreiben konkretisiert zunächst die grundlegende Definition der Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO als jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Nach ständiger Rechtsprechung sind die Tatbestandsmerkmale nicht isoliert, sondern stets in ihrer Wechselwirkung zueinander im Rahmen einer Gesamtwürdigung des Einzelfalls zu betrachten.

Als Geschäftseinrichtung oder Anlage gilt jeder körperliche Gegenstand und jede Zusammenfassung von körperlichen Gegenständen, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein, wobei im Einzelfall auch eine Büroecke mit Schreibtisch und Aktenschrank oder sogar ein Laptop ausreichen kann.

Eine feste Beziehung zur Erdoberfläche ist erforderlich, wobei keine feste Verbindung mit dem Grund und Boden notwendig ist, sondern auch eine bloße Belegenheit an derselben Örtlichkeit genügt.

Zeitliche Festigkeit

Hinsichtlich der zeitlichen Festigkeit („gewisse Dauer“) führt das BMF-Schreiben aus, dass eine hinreichende zeitliche Festigkeit ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Begründung der Beziehung zur Erdoberfläche besteht, wenn die Beziehung mehr als sechs Monate bestanden hat oder wenn die Geschäftseinrichtung dazu bestimmt ist, mindestens sechs Monate an einem Ort zu verbleiben. Dabei besteht eine Wechselwirkung zwischen örtlicher und zeitlicher Festigkeit dergestalt, dass eine besonders starke örtliche Festigkeit ein Indiz auch für das Vorliegen der zeitlichen Festigkeit darstellt und umgekehrt.

Das Dienen der Unternehmenstätigkeit

Das Tatbestandsmerkmal, dass die Geschäftseinrichtung der Tätigkeit des Unternehmens unmittelbar dienen muss, enthält nach dem BMF-Schreiben zwei Dimensionen:



Zum einen muss in der Geschäftseinrichtung eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit örtlicher Bindung ausgeübt oder gefördert werden, wobei auch Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausreichend sind.

Zum anderen muss sich in der Bindung eine gewisse räumliche und zeitliche „Verwurzelung“ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrücken.

Ein Indiz für die räumliche Verwurzelung besteht insbesondere dann, wenn dem Unternehmen eine Nutzungsstruktur innerhalb der Geschäftseinrichtung personenbeschränkt überlassen ist, während eine solche Verwurzelung bei Gemeinschaftsräumen ohne konkrete unternehmensbezogene Zuordnung zu verneinen ist. Zur zeitlichen Verwurzelung erörtert das Schreiben verschiedene Fälle zur Sechs-Monats-Frist.

Verfügungsmacht

Bezüglich der Verfügungsmacht stellt das BMF-Schreiben klar, dass das Unternehmen eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung innehaben muss, wobei ein selbständiger Nutzungsanspruch erforderlich ist, der dem Unternehmen nicht ohne Weiteres entzogen oder gegen seinen Willen verändert werden kann.

Eine Verfügungsmacht liegt insbesondere dann nicht vor, wenn dem Unternehmen die Nutzung der Geschäftseinrichtung ohne seine Mitwirkung jederzeit untersagt werden könnte.

Beim sog. Desk-Sharing besteht eine verlässliche Aussicht, regelmäßig einen Arbeitsplatz zu erhalten, und damit die erforderliche Unentziehbarkeit zumindest dann, wenn die Anzahl der Arbeitsplätze anhand der typischen wöchentlichen Auslastung des Büros berechnet wird und entsprechend viele Arbeitsplätze den potenziellen Nutzern dauerhaft zur Verfügung gestellt werden.

Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Das BMF-Schreiben bestätigt den Grundsatz, dass jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, zumindest am Ort der Geschäftsleitung eine Betriebsstätte innehat.



Geschäftsleitung ist gemäß § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, also der Ort, an dem der für die Geschäftsleitung maßgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Maßnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden. Dabei ist zwischen Tagesgeschäften der laufenden Geschäftsführung und außergewöhnlichen Geschäften zu unterscheiden, wobei für die Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte nur die Tagesgeschäfte maßgeblich sind.

Bauausführungen und Montagen

Zu Bauausführungen und Montagen nach § 12 Satz 2 Nr. 8 AO führt das BMF-Schreiben aus, dass diese Betriebsstätten darstellen, wenn die einzelne Bauausführung oder Montage, eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden oder mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate dauern. Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende kurzfristige Arbeitsunterbrechungen lassen den sechsmonatigen Fristlauf unberührt, während bei Unterbrechungen aus nicht im Betriebsablauf liegenden Gründen die Frist gehemmt wird, sofern die mit der Bauausführung betrauten Personen vom Ort abgezogen werden.

Ständiger Vertreter nach § 13 AO

Der Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO ist nach dem BMF-Schreiben nicht deckungsgleich mit demjenigen des abkommensrechtlichen Vertreters nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA.

Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachanweisungen unterliegt.

Als ständiger Vertreter kommen natürliche Personen, juristische Personen und auch Personengesellschaften in Betracht, wobei nur eine vom Unternehmen verschiedene Person ständiger Vertreter sein kann.

Eine nachhaltige Geschäftsbesorgung liegt vor, wenn sie mit einer gewissen Plan- und Regelmäßigkeit erfolgt und grundsätzlich ein wiederholtes, mehr als kurzfristiges Tätigwerden auf der Grundlage eines im Voraus gefassten Willensentschlusses voraussetzt.



Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff

Das BMF-Schreiben behandelt ausführlich den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-MA und dessen Verhältnis zum innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff.

Zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte besteht im Grundsatz ein hohes Maß an inhaltlicher Übereinstimmung, wobei die zu § 12 Satz 1 AO genannten Voraussetzungen für das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung in gleichem Maße auch für die abkommensrechtliche Betriebsstätte entscheidend sind.

Unterschiede bestehen insbesondere hinsichtlich der Betriebsstättenausnahmen für Tätigkeiten vorbereitender Art und Hilfstätigkeiten in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA.

Das BMF-Schreiben führt aus, dass für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit ausschließlich vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt, die Gesamtumstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind, wobei entscheidendes Kriterium ist, ob die Tätigkeit einen wesentlichen und bedeutenden Teil der Tätigkeit des Unternehmens in seiner Gesamtheit darstellt.

Hilfstätigkeiten sind in der Regel nicht auf Umsatz- oder Gewinnerzielung ausgerichtet und unterstützen die Haupttätigkeit, ohne selbst Teil dieser zu sein, wobei typische administrative Aufgaben hierunter fallen, aber administrative Tätigkeiten, die zentrale Unternehmensfunktionen betreffen, ausgenommen sind.

Zu Bauausführungen und Montagen nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA stellt das BMF-Schreiben z. B. klar, dass eine bloße Bau- oder Montageüberwachung entgegen dem OECD-Musterkommentar keine Bau- oder Montagebetriebsstätte begründen kann, da Deutschland insoweit einen Vorbehalt angebracht hat.

Zeitlich nebeneinander oder aufeinander folgende Bauausführungen sind getrennt zu beurteilen und nur zu einer einheitlichen Betriebsstätte zusammenzufassen, wenn zwischen ihnen ein technischer und organisatorischer Zusammenhang besteht.



Vertreterbetriebsstätte nach Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA

Das BMF-Schreiben erläutert die Vertreterbetriebsstätte als eigenständiges abkommensrechtliches Konzept, das unabhängig vom Begriff des ständigen Vertreters nach § 13 AO ist. Eine abkommensrechtliche Vertreterbetriebsstätte wird begründet, wenn eine Person für das Unternehmen gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, die regelmäßig ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden. In deutschen DBA wird allerdings in der Regel am Kriterium der gewöhnlichen Ausübung von Vertretungsmacht durch den Abschluss von Verträgen festgehalten, ohne die Regelung auf das Kriterium des Einnehmens der führenden Rolle beim Vertragsschluss auszudehnen. Eine Vertreterbetriebsstätte kann auch bei einer Tätigkeit vorliegen, die ausschließlich im Homeoffice betrieben wird.

Einzelfälle

Das BMF-Schreiben behandelt zahlreiche praxisrelevante Einzelfälle und stellt deren Behandlung dar.

Tätigwerden in fremden Räumen

Fremde Räume dienen dem Unternehmen des Steuerpflichtigen selbst als Geschäftseinrichtung, wenn der Steuerpflichtige in diesen Räumen seine eigene unternehmerische Tätigkeit ausübt, während das bloße Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners nicht genügt.

Anhand von Beispielen wird verdeutlicht, dass etwa ein Reinigungsunternehmen, das Räume eines Auftraggebers reinigt, keine Betriebsstätte begründet, während IT-Berater, die über zwölf Monate in Räumen eines Auftraggebers ein Warenwirtschaftssystem implementieren und dabei Desk-Sharing nutzen, eine Betriebsstätte begründen können.

Dienstleistungs- oder Managementgesellschaften

Eine Betriebsstätte kann unter bestimmten Voraussetzungen auch durch die Beauftragung einer Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft in deren



Räumlichkeiten begründet werden, wobei bei fehlender Verfügungsmacht die fehlende Verfügungsmacht durch eine eigene unternehmerische Tätigkeit des Steuerpflichtigen in den Räumlichkeiten ersetzt werden muss, etwa bei Identität der Leitungsorgane oder fortlaufender nachhaltiger Überwachung vor Ort.

Die alleinige Übertragung von – auch umfassenden – Aufgaben ohne gleichzeitig eigene unternehmerische Tätigkeiten des Auftraggebers in den fremden Räumlichkeiten führt hingegen nicht zur Begründung einer Betriebsstätte.

Marktstände

Ein Marktstand kann eine feste Geschäftseinrichtung darstellen, wenn ein ausreichend dauerhafter Bezug zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche vorhanden ist, was in der Regel bei Marktveranstaltungen gegeben ist, die sich ständig in mehr oder weniger großen zeitlichen Abständen an meist gleicher Stelle wiederholen.

Jedenfalls stellt eine mehrmals wiederkehrende Nutzung innerhalb eines Zeitraums von mehr als sechs Monaten ein starkes Indiz für eine ausreichende Dauerhaftigkeit dar, während eine nur vierwöchige, wenn auch jährlich wiederkehrende Nutzung einer Verkaufsfläche auf einem Weihnachtsmarkt nicht ausreichend ist.

Homeoffice

Die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice begründet in der Regel weder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers nach § 12 Satz 1 AO noch nach Art. 5 Abs. 1 und 4 OECD-MA, da der Arbeitgeber typischerweise nicht über eine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügt.

Auch der Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen diesem als Vermieter und dem Arbeitgeber als Mieter begründet regelmäßig keine ausreichende Verfügungsmacht, ebenso wenig die Übernahme der Kosten für das Homeoffice durch den Arbeitgeber.

Durch die Ausübung von Leitungsfunktionen im Homeoffice kann jedoch eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte begründet werden, da der Ort der Geschäftsleitung nach § 10 AO sich auch in den Privaträumen des Geschäftsleiters befinden kann.



Das BMF-Schreiben verweist auch auf die maßgeblichen Textziffer 44.1 bis 44.21 des OECD-Musterkommentars 2025 zu Art. 5 OECD-MA, wonach die Nutzung eines häuslichen Homeoffice durch einen Arbeitnehmer zu weniger als 50 Prozent seiner gesamten Arbeitszeit für den betreffenden Arbeitgeber grundsätzlich nicht zur Begründung einer diesem Arbeitgeber zuzurechnenden abkommensrechtlichen Betriebsstätte führt. Hinzukommen müsste nach dem OECD-Musterkommentar daneben aber noch ein „geschäftlicher Grund“ zur Nutzung des Home-Office.

Influencer

Das BMF-Schreiben geht erstmals auf die steuerliche Behandlung von Influencern ein und hält fest, dass ein Influencer, der Gewinneinkünfte erzielt, zumindest über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte gemäß § 12 Satz 2 Nr. 1 AO verfügt.

Unterhält ein Influencer Räumlichkeiten, in denen er Audio-, visuelle oder audiovisuelle Inhalte konzipiert, erstellt, bearbeitet oder ins Internet hochlädt, handelt es sich bei diesen Räumlichkeiten typischerweise um feste Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmen des Influencers dienen und damit um Betriebsstätten.

Orte, die der Influencer nur vorübergehend und nicht regelmäßig als Kulisse nutzt, stellen hingegen keine hinreichend zeitlich verwurzelte Geschäftseinrichtung dar.

Schiffe

Ein fahrendes Schiff begründet mangels dauernder Verbindung mit der Erdoberfläche für sich genommen keine Betriebsstätte des Schiffsunternehmers.

Schiffe, die dauerhaft an Land festgemacht und nicht mehr zum Transport von Gütern oder Personen bestimmt sind, stellen hingegen eine feste Geschäftseinrichtung nach § 12 Satz 1 AO beziehungsweise Art. 5 Abs. 1 OECD-MA dar, wobei die Festigkeit über die Anmietung des konkreten Hafenliegeplatzes gegeben ist.

Das BMF-Schreiben erläutert anhand eines Beispiels zu einem Hotel- und Restaurantschiff, dass ein durch mechanische Verbindungen dauerhaft mit dem Festland verbundenes Flusskreuzfahrtschiff zur festen Geschäftseinrichtung wird und der Betreiber am Liegeplatz durch das Schiff eine Betriebsstätte nach § 12 Satz 1 AO und Art. 5 Abs. 1 OECD-MA unterhält.



Als Betriebsstätten kommen unter bestimmten Voraussetzungen auch schwimmende Energieerzeugungsanlagen ohne permanent feste Verbindung zur Erdoberfläche, am Gewässergrund verankerte Energieerzeugungsanlagen sowie Schiffe und Pontons, die zum stationären Betrieb dauerhaft festliegen, in Betracht.

Personalgestellung oder reine Überlassung einer Betriebsvorrichtung

Die bloße Überlassung von Grundstücken und der darauf befindlichen Maschinen und Betriebsvorrichtungen an einen anderen Unternehmer begründet keine Betriebsstätte des überlassenden Unternehmens.

Das überlassende Unternehmen muss mit beziehungsweise durch die Überlassung der Geschäftseinrichtungen und Anlagen eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben.

Das BMF-Schreiben verdeutlicht dies anhand mehrerer Beispiele zur Überlassung von Containerterminals, 3D-Druckern und Fördertechnik, wobei jeweils zwischen reiner Vermietung ohne eigene unternehmerische Tätigkeit und Überlassung verbunden mit eigener Leistungserbringung differenziert wird.

Anwendungsregelungen

Das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999, zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2016, wird insoweit aufgehoben, als es zum Betriebsstättenbegriff und zur Betriebsstättenbegründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht Ausführungen trifft.

Im Übrigen gilt das genannte BMF-Schreiben fort, soweit dies die Verwaltungsgrundsätze-Betriebsstättengewinnaufteilung bestimmen, insbesondere für die Fälle, in denen weder § 1 Abs. 5 AStG noch die Regelungen der BSGaV anzuwenden sind sowie für Zwecke des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG,

Die vorstehenden Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden, sofern gesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen.





Noch Fragen?

Dann sprechen Sie bitte Ihren PwC-Berater an oder senden Sie eine E-Mail.

Noch Fragen?

E-Mail senden

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung.

Gabriele Nimmrichter

PricewaterhouseCoopers GmbH
Friedrich-Ebert-Anlage 35-37
60327 Frankfurt am Main
Tel.: +49 171 7603269
gabriele.nimmrichter@pwc.com

Gunnar Tetzlaff

PricewaterhouseCoopers GmbH
Fuhrberger Straße 5
30625 Hannover
Tel.: +49 171 5503930
gunnar.tetzlaff@pwc.com

Datenschutz

Die Datenverarbeitung für den Versand des Newsletters erfolgt aufgrund der Grundlage Ihrer Einwilligung. Sie können den Newsletter jederzeit mit Wirkung für die Zukunft abbestellen und Ihre Einwilligung damit widerrufen.

Wenn Sie den PDF-Newsletter „steuern + recht Newsflash“ bestellen oder abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ bzw. „Abbestellung“ an folgende Adresse: adresse@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer für Sie tätigen Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Januar 2026 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. „PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de

