

Aktuelles zur Besteuerung von Betriebsstätten

**Steueranwaltstag International 2026,
Palmanova, 9. Mai 2026
(Stand: 1. Mai 2026)**

Inhaltsüberblick

1. Vorbemerkungen
2. Vorliegen einer Betriebsstätte
3. Betriebsstätten-Compliance
4. „Typische“ Irrtümer über Betriebsstätten
5. Verluste, Vorlaufkosten und gescheiterte Betriebsstättenbegründung
6. Aktivitäts- und Rückfallklauseln

1. Vorbemerkungen

Relevanz des Themas

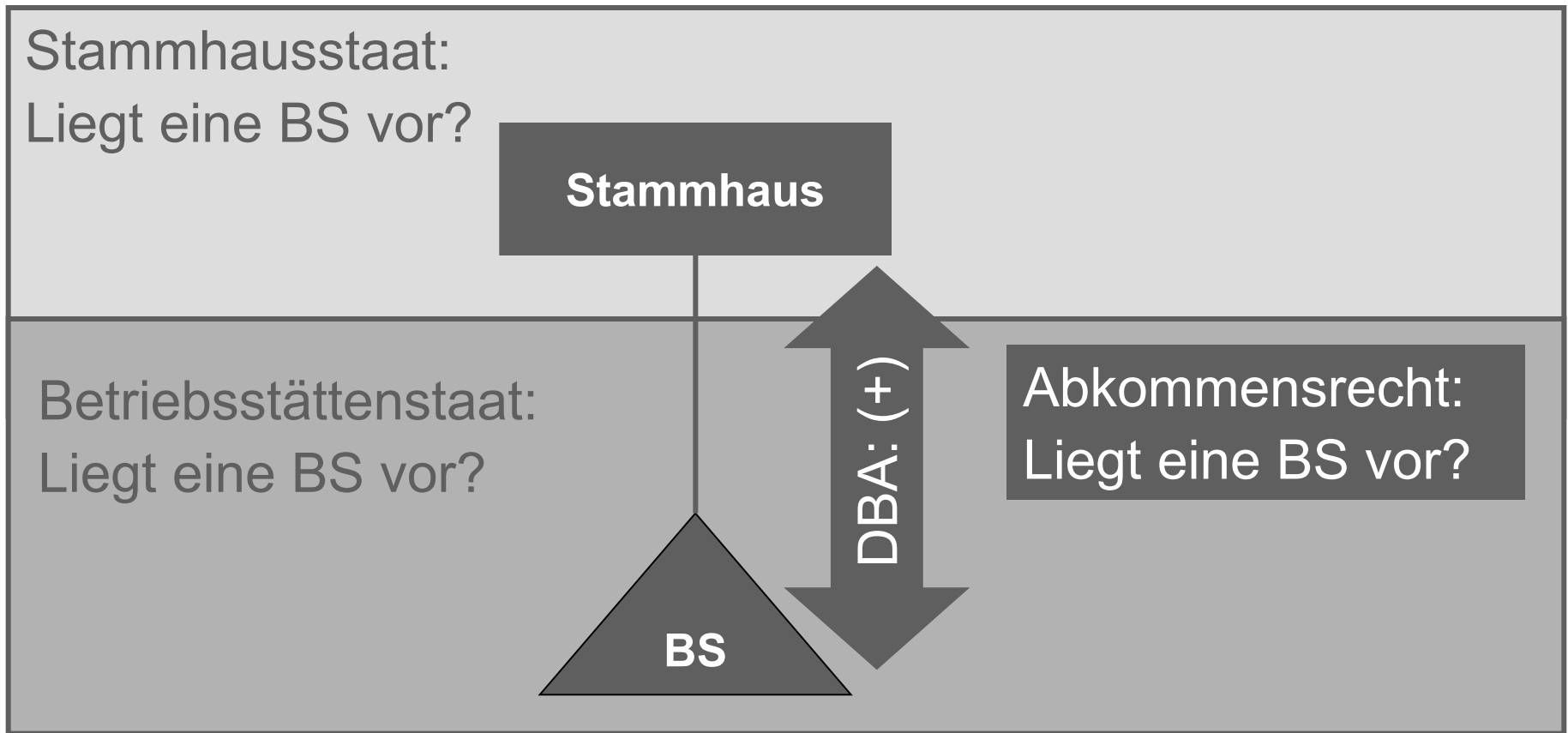
- Entstehen einer beschränkten Steuerpflicht, vergleichbar der Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG in Deutschland (einschließlich Gewerbesteuerpflicht)
- Anzeigepflicht nach § 138 Abs. 2 Nr. 1 AO (ggf. als Steuergefährdung sanktioniert nach § 379 Abs. 2 Nr. 1 AO – Leichtfertigkeit reicht aus!), ggf. Anzeige- oder Registrierungspflicht im Ausland
- Funktionsverlagerung i.S.v. § 1 Abs. 3b AStG?
- Außerordentlicher Geschäftsvorfall i.S.v. § 3 Abs. 2 GAufzV?
- Aber: Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG (Achtung: Gilt nur für Betriebsstätten i.S.v. § 12 AO, nicht aber für einen ständigen Vertreter i.S.v. § 13 AO).

„Lebenszyklus“ einer Betriebsstätte und steuerliche Implikationen

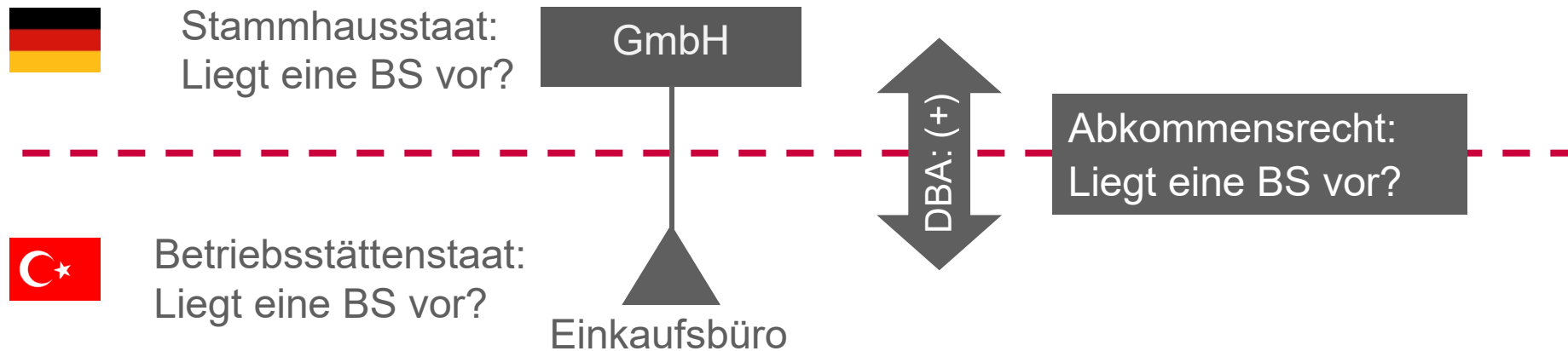


2. Vorliegen einer Betriebsstätte

Vorliegen einer Betriebsstätte



Auslegung des Betriebsstättenbegriffs: BFH v. 20.7.2016, I R 50/15



Der in § 9 Nr. 3 GewStG verwendete Begriff der Betriebsstätte bestimmt sich nicht nach der Definition des jeweils einschlägigen DBA, sondern nach innerstaatlichem Recht.

Betriebsstättenbegründung (§ 12 AO) (1)

Betriebsstätte ist jede **feste Geschäftseinrichtung** oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens **dient**. Als Betriebsstätten sind **insbesondere** anzusehen:

1. die Stätte der Geschäftsleitung,
2. Zweigniederlassungen,
3. Geschäftsstellen,
4. Fabrikations- oder Werkstätten,
5. Warenlager,
6. Ein- oder Verkaufsstellen,
7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,

Betriebsstättenbegründung (§ 12 AO) (2)

8. **Bauausführungen oder Montage**, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, wenn
- a) die einzelne Bauausführung oder Montage oder
 - b) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder
 - c) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen
- länger als **sechs** Monate dauern.

Ständiger Vertreter (§ 13 AO)

Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig:

1. Verträge abschließt, vermittelt oder Aufträge einholt oder
2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.

Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 OECD-MA

Eine **feste Geschäftseinrichtung**, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise **ausgeübt** wird, insbesondere:

1. die Stätte der Geschäftsleitung,
2. Zweigniederlassungen,
3. Geschäftsstellen,
4. Fabrikations- oder Werkstätten,
5. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
6. Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, wenn
 - a) die einzelne Bauausführung oder Montage oder
 - b) eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder
 - c) mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagenlänger als zwölf Monate dauern.

Ausnahmen zum Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (1)

- Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden
- Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden
- Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden
- eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu sammeln
- Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen,

Ausnahmen zum Betriebsstättenbegriff nach Art. 5 Abs. 4 OECD-MA (2)

- Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter Buchstabe a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellen.

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

Absatz 4 gilt **nicht** für eine von einem Unternehmen genutzte oder unterhaltene feste Geschäftseinrichtung, wenn **dasselbe Unternehmen oder ein eng verbundenes Unternehmen** an demselben Ort oder an einem anderen Ort in demselben Vertragsstaat und

- a) dieser Ort oder der andere Ort für das Unternehmen oder das eng verbundene Unternehmen nach den Bestimmungen dieses Artikels **eine Betriebsstätte darstellt**, oder
- b) die **Gesamttätigkeit**, die sich aus den von den beiden Unternehmen an demselben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Tätigkeiten ergibt, **weder vorbereitender Art** ist **noch** eine **Hilfstätigkeit** darstellt,

sofern die von den beiden Unternehmen an demselben Ort oder von demselben Unternehmen oder eng verbundenen Unternehmen an den beiden Orten ausgeübten Geschäftstätigkeiten sich **ergänzende Funktionen** darstellen, die Teil eines **zusammenhängenden Geschäftsbetriebs** sind.

„Dienstleistungsbetriebsstätte“ (OECD-MA Update 2008)

- Voraussetzungen für die Besteuerung:
 - ↪ Dienstleistungen werden durch eine natürliche Person im anderen Staat erbracht, die sich in diesem Staat an mehr als **183 Tagen binnen 12 Monaten** aufhält und **mehr als 50%** der auf die aktive Tätigkeit des Unternehmens entfallenden **Bruttoeinnahmen** aus Dienstleistungen stammen, die die Person während dieser Periode im Tätigkeitsstaat ausgeübt hat oder
 - ↪ Die Dauer der Dienstleistungen **183 Tage binnen 12 Monaten** überschreitet und die Dienstleistungen für das **gleiche Projekt oder für verbundene Projekte** von Personen ausgeübt werden, die sich im Tätigkeitsstaat aufhalten und dort solche Dienstleistungen erbringen.
 - ↪ Ausgenommen sind Hilfsdienstleistungen i.S.v. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA
- Besteuerung als Unternehmensgewinn auf Grundlage des Betriebsstättengewinns und nicht der Bruttoeinnahmen

Besonderheiten bei Bau- und Montagebetriebsstätten

- „Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.“ (Art. 5 Abs. 3 OECD-MA)
- Wird die Frist unterschritten, liegt auch dann keine Betriebsstätte vor, wenn eine „feste Geschäftseinrichtung“ begründet wird.
- Abs. 3 erfasst auch Planungstätigkeiten und die Überwachung der Bauausführung.
- Unberücksichtigt bleiben Zeiten, die für eine andere – ggf. auch eine gescheiterte – Betriebsstätte aufgewendet wurden.
- Einheitliche Betrachtung mehrerer Projekte, wenn unterschiedliche Verträge, aber wirtschaftlich und geographisch ein zusammenhängendes Ganzes.
- Bauunterbrechungen (z.B. Streik, Materialmangel, Regenzeit) sind mit einzubeziehen, wenn sie vorübergehend sind.

Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht v. 13.2.2026 (1)

- Würdigung der Gesamtumstände für das Vorliegen einer Betriebsstätte (BFH-Urt. v. 18.12.2024, I R 47/21 und I R 39/21)
- Mindestens Ort der Geschäftsleitung als Betriebsstätte → Kein floating income
- Keine feste Verbindung mit dem Grund und Boden erforderlich
- Zeitlich feste Verweildauer: 6 Monate, auch wenn ursprünglich eine kürzere Frist geplant war
- Geschäftseinrichtung oder Anlage muss die eigene Unternehmenstätigkeit des Unternehmens ermöglichen oder ihr dienen (Negativabgrenzung: Bürodienstleister als reine Zustelladresse)
- Räumliche Verwurzelung – Anwendung des Spindurteils (BFH-Urt. v. 7.6.2023, I R 47/20)
- Nicht nur zeitlich beschränkte Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung

Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht v. 13.2.2026 (3)

- Keine Betriebsstätten eines Reinigungsunternehmens in den Räumlichkeiten des Auftraggebers
- Bei Ständen auf ständig wechselnden Wochenmärkten Geschäftsleitungsbetriebsstätte in den Räumlichkeiten des Gewerbetreibenden
- Häusliches Homeoffice begründet i.d.R. keine Betriebsstätte des Arbeitgebers (Argument: keine ausreichende Verfügungsmacht), gilt auch bei Übernahme der Kosten und Stellung der Ausstattung oder dem Arbeitnehmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, aber: ggfs. Geschäftsleitungsbetriebsstätte, wenn dort eine Leitungsfunktion ausgeführt wird.
- Influencer verfügen zumindest über eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte

Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht v. 13.2.2026 (2)

- Betriebsstätten durch laufende und fortgesetzte Überwachung und den Räumlichkeiten des Auftragnehmers
- Bei „reisenden“ Unternehmern (z.B. Sportler) zumindest Geschäftsleitungsbetriebsstätte, die sich u.U. auch in den Räumen eines Dritten befinden kann
- Beginn der Montage mit dem Eintreffen des hiermit betrauten Personals, Ende mit deren Weggang → Zurechnung von Zeiten, in denen Subunternehmer auf der Baustelle tätig sind
- Hohes Maß an Übereinstimmung zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff
- Bekräftigung des Widerspruchs zum Anstreicherbeispiel des OECD-MK
- Ablehnung einer Konzernbetrachtung für Hilfstätigkeiten i.S.v. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA

Update des OECD-Musterkommentars aus dem November 2025 zum Homeoffice

- Anwendung der **allgemeinen Grundsätze**:
 - ↳ Feste Geschäftseinrichtung und
 - ↳ Keine reinen vorbereitenden oder unterstützenden Tätigkeiten
- Keine Betriebsstätte, wenn innerhalb eines beliebigen Zwölfmonatszeitraums, der im betreffenden Geschäftsjahr beginnt oder endet, **weniger als 50%** ihrer gesamten Arbeitszeit **für dieses Unternehmen** von diesem Zuhause gearbeitet hat
- Entscheidend: **Geschäftlicher Grund** für die Ausübung der Tätigkeiten durch die betreffende Person in dem Home-Office-Staat vorliegt, z.B. Treffen mit Kunden oder Lieferanten

Beachte: Keine unmittelbare Bindungswirkung des OECD-MK, sondern lediglich unterstützende Funktion bei der Auslegung!

3. Betriebsstätten-Compliance

Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten: Ausländische Betriebsstätten

- Anzeige (unaufgefordert) des Auslandsengagements, § 138 Abs. 2 AO
- Die ohnehin schon bestehende handels- und steuerrechtliche Buchführungspflicht erfasst auch das Einkommen und Vermögen der ausländischen Betriebsstätte.
- Erweiterte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO
- Dokumentation der Angemessenheit von Entgelten für Lieferungen und Leistungen (§ 90 Abs. 3 AO)

Wichtig: Unbedingt die Mitwirkungs- und Erklärungspflichten (einschließlich der hiermit evtl. verbundenen **Haftung**) im Ausland klären. Diese Regelungen können ganz erheblich von den deutschen Vorschriften abweichen.

Betriebsstättenbegründung als außerordentlicher Geschäftsvorfall i.S.v. § 3 Abs. 2 GAufzV

- Ausgangspunkt: Differenzierung zwischen
 - ↳ Gewöhnlichen und
 - ↳ Außergewöhnliche Geschäftsvorfällen bei der Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO.
- Ist die Errichtung einer Betriebsstätte als außerordentlicher Geschäftsvorfall zu qualifizieren? Kommt es hierbei auf die Zahl der im Laufe eines Wirtschaftsjahres errichteten Betriebsstätten an bzw. auf die Frage, ob deren regelmäßige Errichtung Teil des Geschäftsmodells ist?

Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 BsGaV)

- Aufstellung zu Beginn des Wirtschaftsjahres und Fortschreibung nach inländischen Bilanzierungsregelungen; Abschluss am Ende des Wj.
- Ziel: Ergebnisermittlung der Betriebsstätte
- Spätester Zeitpunkt: Abgabe der Steuererklärung
- Inhalt: Vermögenswerte, Dotationskapital, übrigen Passivposten und Geschäftsbeziehungen (identifizierte Betriebseinnahmen und -ausgaben, inkl. Betriebseinnahmen infolge von „Dealings“)
- Anforderung: FinVerw. muss die Zuordnung von WG nachvollziehen können.
- Stellt sich erst nachträglich heraus, dass eine BS vorliegt, ist eine Schätzung nach § 162 AO vorzunehmen.
- Bei nichtbilanzierenden Unternehmen: EÜR ausreichend.

Unterschiedliche Qualifikationsmöglichkeiten hinsichtlich des Vorliegens einer Betriebsstätte

Ausgangspunkt: Inländische Kapitalgesellschaft mit Auslandsengagement

	Nicht-DBA-Fall				DBA-Fall							
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Deutschland	+	+	-	-	+	-	-	+	+	+	-	-
Ausland	+	-	-	+	+	+	-	-	+	-	+	-
DBA					+	+	+	+	-	-	-	-

→ Aus der jeweiligen Qualifikation sind die entsprechenden Konsequenzen zu ziehen!!!

Fall 2: Nicht-DBA-Fall, D: BS (+), Ausland: BS (-)

- Keine beschränkte Steuerpflicht des deutschen Unternehmens im Ausland, weil kein Anknüpfungspunkt gegeben ist; ggf. Quellensteuer (z.B. auf Zinsen oder Lizenzen); Weitere Pflichten nach ausländischem Recht prüfen.
- Inland:
 - ↪ Meldung nach § 138 Abs. 2 AO
 - ↪ Dokumentation nach § 90 Abs. 3 AO
 - ↪ Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG (→ keine deutsche Gewerbesteuer!)
 - ↪ Grds. Möglichkeit zur Anrechnung der ausländischen Steuer auf die dt. KSt (§ 34c Abs. 1 i.V.m. § 34d Nr. 2 EStG i.V.m. § 26 Abs. 1 KStG); aber Anrechnungshöchstbetrag von 0 (= gezahlte ausländische Steuer) → volle deutsche KSt
- **Ergebnis:** Deutsche KSt-Belastung

Fall 6: D: BS (-), DBA und Ausland: BS (+)

- Inland:
 - ↪ Keine Anzeigepflicht, § 138 Abs. 2 AO
 - ↪ Keine Dokumentationspflicht, § 90 Abs. 3 AO
 - ↪ Keine Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG
- Ausland:
 - ↪ Registrierung
 - ↪ Beschränkte Steuerpflicht der dt. Gesellschaft
 - ↪ Weitere Pflicht (insbesondere LSt-Einbehalt) nach lokalem Recht prüfen!
- DBA: Sperrwirkung, d.h. das Besteuerungsrecht des Auslands bleibt bestehen und Deutschland muss – vorbehaltlich evtl. Aktivitätsklauseln – freistellen. Zu prüfen ist, für welche Steuern das DBA gilt. Da alle deutschen DBA auch für die GewSt gelten, besteht auch insoweit eine Sperrwirkung.
- **Ergebnis:** Ausländische Steuerbelastung

Fall 7: D und Ausland: BS (-); DBA: BS (+)

- Deutschland und Ausland: keine Pflichten infolge der BS (Meldung, Dokumentation usw.); Deutsches Welteinkommensprinzip bleibt bestehen; ggf. Quellensteuer im Ausland.
- **Wirkung des DBA:**
 - ↪ Besteuerungsrecht liegt – vorbehaltlich einer evtl. Rückfallklausel – ausschließlich im Ausland; Deutsches Welteinkommensprinzip wird durch das DBA beschränkt!
 - ↪ Auswirkungen auf die GewSt: keine Anwendung von § 9 Nr. 3 GewStG, aber Kürzung nach DBA, weil sich alle deutschen DBA auch auf diese erstrecken.
 - ↪ **Beachte:** Dies ist **kein** Anwendungsfall des **§ 50d Abs. 9 EStG**. Der verlangt eine unterschiedliche Qualifikation nach DBA, die nicht gegeben ist! Es liegt auch kein Anwendungsfall des § 20 Abs. 2 AStG vor, der eine Betriebsstätte nach § 12 AO voraussetzt.
- **Ergebnis:** Keine dt. KSt und GewSt; i.d.R. keine ausländische Steuer!

Fall 9: In- und Ausland: BS (+); DBA: BS (-)

➤ Ausland:

- ↪ Beschränkte StPfl. nach nationalem Recht, die infolge des DBA (Sperrwirkung!) nicht bestehen bleibt → Das Ausland darf nicht besteuern!
- ↪ Registrierungspflicht im Ausland
- ↪ Ggf. weitere steuerliche Verpflichtungen nach lokalem Recht

➤ Inland:

- ↪ Anzeigepflicht, § 138 Abs. 2 AO
- ↪ Dokumentationspflicht, § 90 Abs. 3 AO
- ↪ Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG
- ↪ Anrechnung der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 1 i.V.m. § 34d Nr. 2 EStG i.V.m. § 26 KStG: grds. ja, aber wg. DBA darf das Ausland nicht besteuern → Anrechnungshöchstbetrag: 0

➤ **Ergebnis:** Deutsche KSt, aber keine GewSt

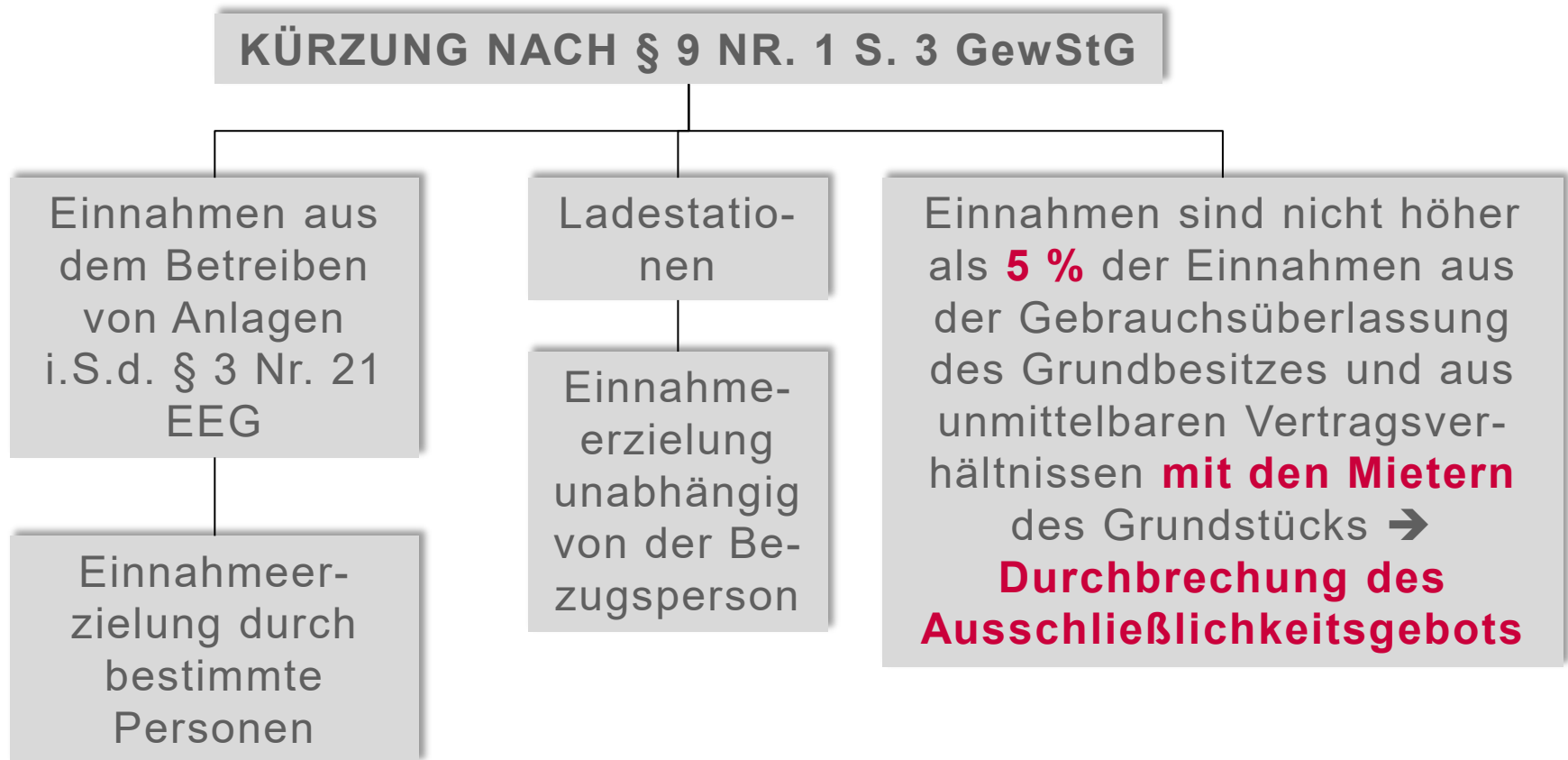
Grundstückskürzung gem. § 9 Nr. 1 EStG

„Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um

1. ¹1,2 Prozent des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes ... ²An Stelle der Kürzungen nach Satz 1 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die **ausschließlich eigenen Grundbesitz** oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen **verwalten und nutzen** oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen im Sinne des Ersten Teils des Wohnungseigentumsgesetzes ... errichten und veräußern, die **Kürzung** um den **Teil des Gewerbeertrags**, der auf die **Verwaltung und Nutzung** des **eigenen Grundbesitzes** entfällt. ³Satz 2 gilt entsprechend, wenn in Verbindung mit der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen Teileigentum im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes errichtet und veräußert wird ...“

(Hervorhebungen des Verfassers)

Erweiterung durch das Fondstandortgesetz (seit EZ 2021)



Betriebsstätte und Vermietungstätigkeit

- Eine inländische GmbH mit Ort der Geschäftsleitung in Luxemburg verwaltete eigenes inländisches Grundvermögen. Alleiniger Geschäftsführer war der mehrheitlich beteiligte Gesellschafter M mit Wohnsitz in Luxemburg. M war darüber hinaus an der inländischen R-GmbH beteiligt. Im Jahr 2009 erteilte die Kl'in der inländischen R-GmbH im Rahmen einer schriftlichen Hausverwaltungsvollmacht alle Rechte und Pflichten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilie standen, z.B. die Erfüllung von Verpflichtungen gegenüber Mietern und Pächtern der Immobilie. Darüber hinaus konnte die R-GmbH einzelne Verwaltungsaufgaben an geeignete Dritte übertragen, Untervollmachten erteilen und die Kl'in gegenüber Behörden vertreten.
- Das FA war der Auffassung, dass durch den Abschluss der Hausverwaltungsvollmacht eine der Gewerbesteuer unterliegende inländische Betriebsstätte i.S.d. § 12 S. 1 AO entstanden war mit der Folge, dass die Vermietungseinkünfte der Kl'in gewerbesteuerpflichtig waren.

BFH-Urt. v. 23.3.2022, III R 35/20, BStBI II 2022, 844 (1)

1. Eine Betriebsstätte i.S. von § 12 Satz 1 AO erfordert eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer **festen Beziehung zur Erdoberfläche**, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine **nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht** hat (st. Rspr.).
2. Unter bestimmten Voraussetzungen können auch **Räumlichkeiten** dann eigene Betriebsstätten i.S.d. § 12 Satz 1 AO sein, wenn es sich hierbei um solche einer **eingeschalteten Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft** handelt und hierüber **kein vertraglich eingeräumtes eigenes Nutzungsrecht** besteht (BFH ...). Dies gilt aber **nur**, wenn die fehlende Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage des Dritten durch eine **eigene unternehmerische Tätigkeit vor Ort ersetzt** wird (beispielsweise Identität der Leitungsorgane, fortlaufende nachhaltige Überwachung in den Räumlichkeiten des Auftragsnehmers).

BFH-Urt. v. 23.3.2022, III R 35/20, BStBI II 2022, 844 (2)

3. Ohne eine gewisse **räumliche und zeitliche „Verwurzelung“** des Unternehmens vor Ort, **fehlt** es an dem für eine Betriebsstättenbegründung erforderlichen **Dienen** der Geschäftseinrichtung oder Anlage für eigene unternehmerische Zwecke i.S. des § 12 Satz 1 AO. Allein die **Übertragung von auch umfassenden Aufgaben** ohne gleichzeitig eigene betriebliche Tätigkeiten vor Ort, macht die Betriebsstätte des Auftragnehmers nicht zur Betriebsstätte des Auftraggebers.

(Hervorhebungen des Verfassers)

4. „Typische“ Irrtümer über Betriebsstätten

Ausgewählte Praxisprobleme (1)

- Unterschiedliche Auffassungen über Beginn und Berechnung der **Frist**
- **Irrglaube**, dass nur weil im Ausland eine Tochtergesellschaft besteht, dort nicht auch eine Betriebsstätte der inländischen Muttergesellschaft (und/oder einer anderen Konzerngesellschaft) vorliegen kann.
- Garantie einer **funktionsfähigen Anlage** gegenüber Kunden („verantwortliche“ Montageüberwachung)
- **„schleichende“ Begründung** einer Betriebsstätte durch Wechsel von einer Hilfstätigkeit in einer Betriebsstätentätigkeit oder Zunahme der Aktivitäten im Ausland
- Einsatz von Personen, die für das Unternehmen tätig werden, über **Abschlussvollmacht** verfügen und diese auch ausüben
- Duldung von „faktischer“ ausländischer Abschlussvollmacht

Ausgewählte Praxisprobleme (2)

- **Verbindliches** Aushandeln der Vertragseinzelheiten ohne Unterschrift durch ausländische Vertreter oder ggf. Tochtergesellschaften des Konzerns
- Irrtum, über das Vorliegen einer „festen Geschäftseinrichtung“
- Beziehung der Firsten auf Mitarbeiter und nicht auf Projekte → **Rotationsmodelle** sind zur Vermeidung einer Betriebsstätte ungeeignet!
- Schädlichkeit von Visitenkarten
- *„In anderen Ländern, in denen wir tätig sind, begründet unsere Tätigkeit auch keine Betriebsstätte.“*
- *„Andere Unternehmen, die ebenfalls auf der Baustelle tätig sind, haben solche Probleme nicht!“*
- *„Wir haben schon eine registrierte Betriebsstätte in diesem Land. Damit sind die steuerliche Probleme gelöst!“*

Ausgewählte Praxisprobleme (3)

- *„Wenn die Voraussetzungen des § 12 AO nicht erfüllt sind, darf das Ausland nicht besteuern!“*
- *„Betriebsstätten gibt es nur im Ausland!“*
- *„Das Ausland ist weit, weit weg.“*
 - ↪ Grenzüberschreitender Informationsaustausch
 - ↪ Reisekosten
 - ↪ Internet/Pressemitteilungen/Werbung
 - ↪ Firmenzeitung
 - ↪ Konkurrenten

5. Verluste, Vorlaufkosten und gescheiterte Betriebsstättenbegründung

Ausgangsüberlegung zur Berücksichtigung von Verlusten aus ausländischen Betriebsstätten



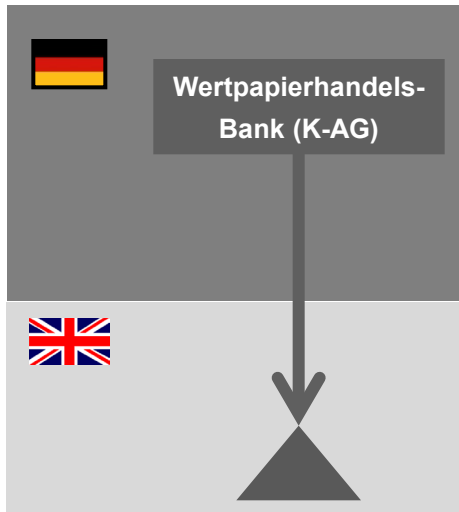
Kein Übergang von Verlusten i.S.d. § 2a Abs. 1 EStG auf Erben – BFH-Urteil vom 23.10.2019 – I R 23/17, BFH/NV 2020, 999

Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahr	2012 - 2014
Kläger	Zusammenveranlagte Ehegatten
2002-2012	Vater des Klägers erzielt Einkünfte i.S.d. § 21 EStG aus der Vermietung einer Immobilie in der Schweiz, durch hohe mit Darlehen finanzierte Renovierungskosten (2002 - 2005) entstandene Verluste können nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 6 Buchst. a EStG nicht ausgeglichen werden, auf den 31.12.2011 gesondert festgestellte Verluste i.S.d. § 2a EStG i.H.v. 251.907 EUR, Vater verstirbt am 20.8.2012, Sohn tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die Darlehensverträge ein und führt die Vermietung fort.
2012-2014	Kläger erzielt positive Einkünfte aus der Vermietung der Immobilie in der Schweiz und beantragt eine Verlustverrechnung mit den Verlusten i.S.d. § 2a EStG des Vaters und entsprechende gesonderte Feststellungen auf den 31.12.2012 (174.630 EUR), 31.12.2013 (104.590 EUR) sowie 31.12.2014 (45.442 EUR) der verbliebenen Verluste nach § 2a EStG.
Finanzamt	Finanzamt unterwirft die Einkünfte i.S.d. § 21 EStG ohne Verrechnung mit den Verlusten der ESt und lehnt den Erlass entsprechender Verlustfeststellungsbescheide für den Kläger ab. Die Einsprüche gegen die ESt-Bescheide sind zum Zeitpunkt der BFH-Entscheidung noch offen.
FG Düsseldorf	Nach erfolglosem Einspruch gegen die Ablehnung des Erlasses der Verlustfeststellungsbescheide gibt das FG der Klage statt.

BFH: Revision begründet – Abweisung der Klage

- § 2a EStG dient ebenso wie § 10d EStG der Verwirklichung des **Leistungsfähigkeitsprinzips**, so dass die Erwägungen des GrS zur Nichtvererblichkeit von Verlusten auf § 2a EStG durchschlagen.
- Eine **Aufspaltung** des materiellen Steuertatbestandes zwischen Erblasser und Erben („Verklammerung“), die eine Berücksichtigung von Verlusten beim Erblasser recht-fertigen können, **liegt** bei § 2a EStG **nicht vor**.
- Verluste i.S.d. § 2a EStG mindern die **finanzielle Leistungsfähigkeit des Erblassers** und nicht die des Erben.

FG Hessen-Urteil v. 4.9.2018, 4 K 385/17 (Rev. unter I R 32/18)



Errichtung der Zweigniederlassung (angemietete Büros) in 2004 mit Anstellung von 10 lokalen Mitarbeitern, die im Bereich Aktienanalyse und Wertpapierhandel tätig sind. Tätigkeit verursacht dauerhaft Verluste (Summe: rd. 3,6 Mio. €)

2007: Vorstand beschließt die Schließung der Zweigniederlassung, Kündigung und Abfindung der Arbeitnehmer, 2007 tritt eine C-Ltd. in den Mietvertrag ein.

2008: Englischer StB teilt mit, dass die Verluste infolge der Schließung der Zweigniederlassung nicht mehr vorgetragen werden können.

2008: Englischs Finanzamt teilt mit, dass für das Wj. 2007/08 und spätere Jahre die Abgabe einer Steuererklärung nicht mehr notwendig ist.

Stpfl.: finale Verluste sind in D zu berücksichtigen, auch bei der GewSt

FA: Keine Berücksichtigung infolge „*Timac Agro*“ und § 9 Nr. 3 GewStG

EuGH-Vorlage durch BFH-Beschluss vom 6.11.2019 (I R 32/18, BStBI II 2021, 68; Az. des EuGH: C-538/20)

- Deutsches Recht: Symmetriethese → Keine Berücksichtigung
- Vorlagefragen:
 - ↪ Berücksichtigung „finaler“ Verluste im Betriebsstättenstaat geboten?
 - ↪ Ist ein Abzug von „finalen“ Verlusten auch bei der deutschen Gewerbesteuer geboten?
 - ↪ Führt die zumindest theoretische Möglichkeit, durch Wiedereröffnung einer Betriebsstätte diese Verluste später nutzen zu können, zu einer anderen Lösung?
 - ↪ Welche Auswirkungen ergeben sich aus einem evtl. Verlustvortrag im Ausland – sind nur die laufenden oder auch vorgetragene Verluste als „final“ zu qualifizieren?
 - ↪ In welcher Höhe sind finale Verluste zu berücksichtigen, insbesondere nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Betriebsstätten- oder des Stammhausstaates?

Entscheidung des EuGH vom 22.9.2022, C-538/20

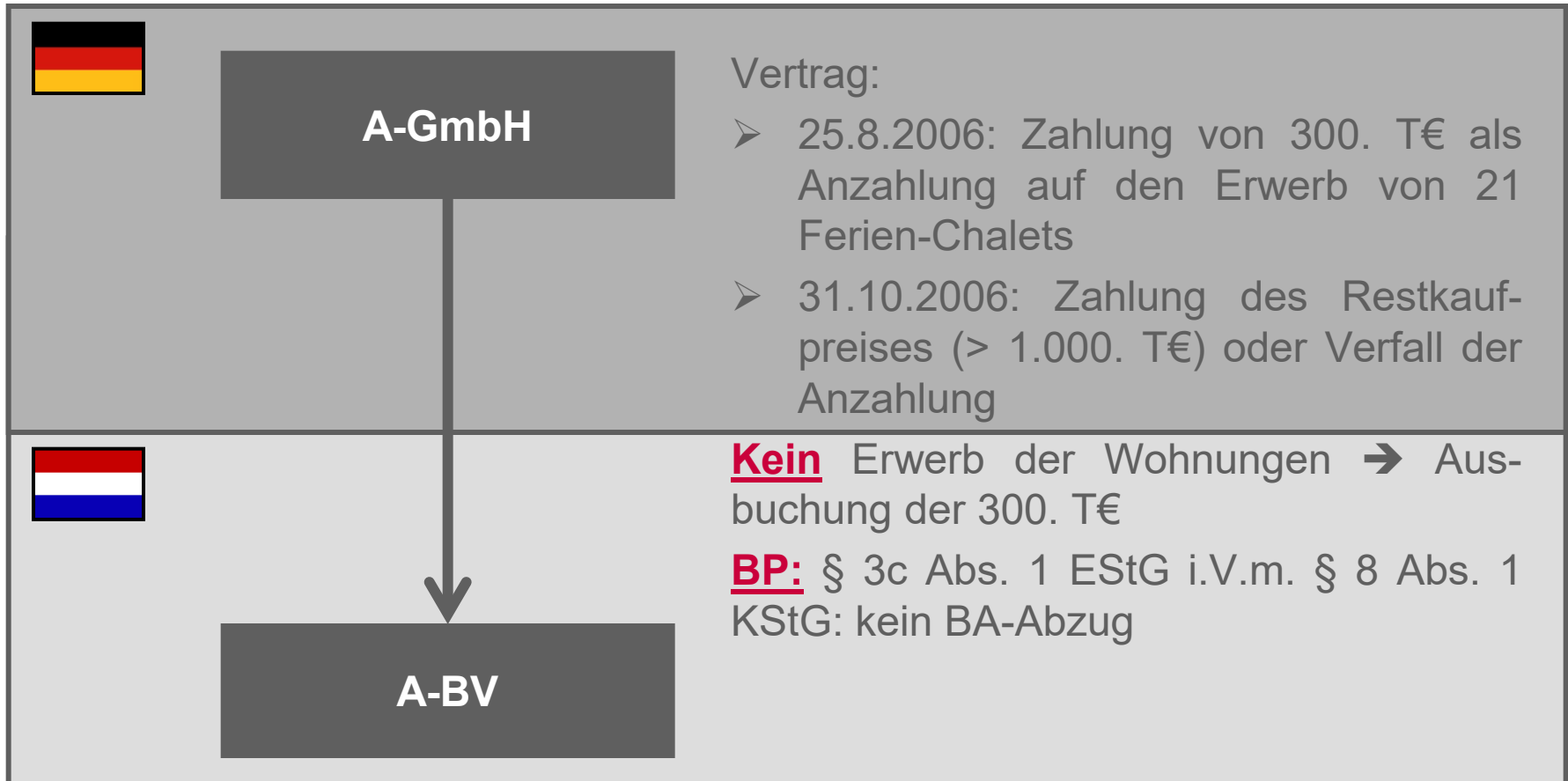
- Ungleichbehandlung liegt vor, da Verluste die aus einem Mitgliedstaat stammen, steuerlich berücksichtigt werden können, während Verluste, die aus einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte nicht abgezogen werden können
- Aber: Keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, da die Situation der DBA-Freistellung grundsätzlich **nicht** mit derjenigen einer gebietsansässigen Betriebsstätte **objektiv vergleichbar** ist; **Begründung:** Symmetriethese
- Ergebnis werde durch **Bevola/Trock** (Urt. v. 12.6.2018, C-650/16) in Frage gestellt, weil sich dort die Nichtberücksichtigung der finalen Verluste aus unilateralen Vorschriften ergab, während vorliegend diese Nichtberücksichtigung auf dem DBA folge.

Folgeentscheidung des BFH vom 22.02.2023, I R 32/18, BStBl II 2023, 761

1. Bei der Prüfung eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit ist im Fall der auf einem DBA beruhenden Freistellung der ausländischen Einkünfte im Sitzstaat wegen der fehlenden Besteuerungsbefugnis schon tatbestandlich eine **Vergleichbarkeit mit der Behandlung reiner Inlandsfälle nicht gegeben**.
2. Der EuGH sieht für die Frage der Vergleichbarkeit der Verhältnisse einen maßgeblichen Unterschied darin, ob der **„symmetrische“ Ausschluss** der Berücksichtigung der gebietsfremden Betriebsstättengewinne und Betriebsstättenverluste – wie im Streitfall und im Fall Timac Agro Deutschland (EuGH-Urteil vom 17.12.2015 - C-388/14) – auf einer bilateralen Vereinbarung (DBA) mit dem Betriebsstättenstaat beruht oder ob der Ausschluss seine Grundlage – wie im Fall Bevola und Jens W. Trock (EuGH-Urteil vom 12.06.2018 – C-650/16) – in einer **(unilateralen) Entscheidung des nationalen Steuerrechts** hat (vgl. Literatur).

(Hervorhebungen des Verfassers)

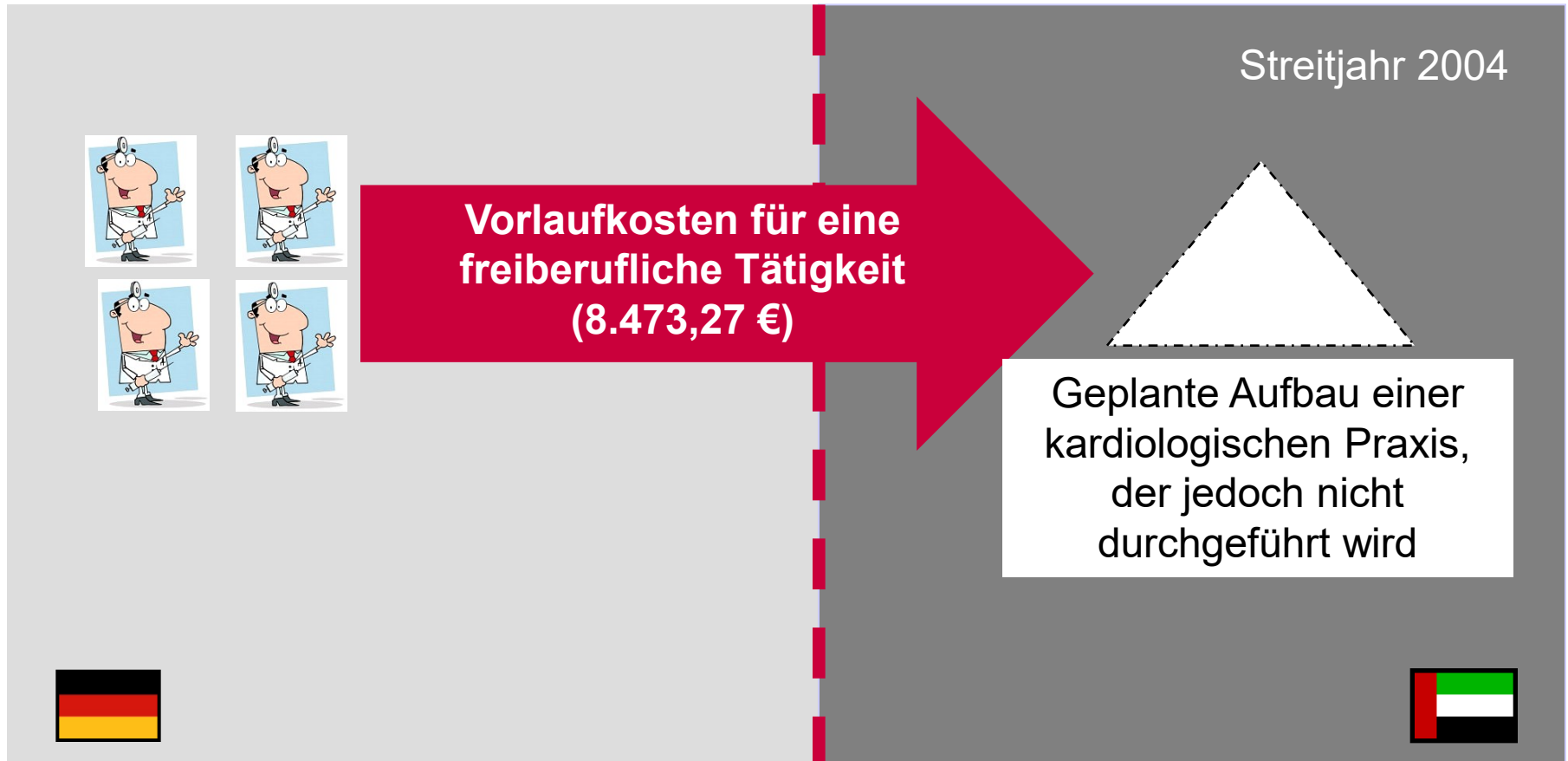
Gescheiterte Betriebsstättenbegründung FG Köln vom 13.3.2013, 10 K 2067/12, EFG 2013, 1430



Verallgemeinerte Argumentation des FG Köln (10 K 2067/12)

- § 3c Abs. 1 EStG **gilt** auch bei aufgrund eines DBA steuerfreien Einkünften und vergeblichen vorweggenommenen Betriebsausgaben (BFH v. 28.4.1983 und v. 11.2.2009).
- Die Nichtberücksichtigung des finalen Verlusts aus der beabsichtigten Eröffnung einer Betriebsstätte in Belgien verstößt aber gegen die im Unionsrecht verankerte **Niederlassungsfreiheit** gem. Art. 43 i.V.m. Art. 48 EGV. Eine Berücksichtigung muss in Deutschland erfolgen, BFH v. 9.6.2010.
- Hinweis, dass der EuGH der GA Kokott nicht den Schlussanträgen in der Rs. Philips Electronics UK Ltd gefolgt ist.
- 2006 ist Finalitätsjahr. Keine zu hohen Anforderungen an die Finalität – „theoretische Möglichkeit“ der späteren Nutzung nicht ausreichend!
- Zulassung der Revision wg. grundlegender Bedeutung.
- **Revision** ursprünglich anhängig unter I R 40/13, inzwischen aber zurückgenommen

Aufwand im Zusammenhang mit einer gescheiterten Betriebsstättenbegründung in Drittstaaten



BFH vom 26. 2. 2014, I R 56/12, BStBI II 2014, S. 703

- „Gründungsaufwand für die im Ausland belegene feste Einrichtung eines Freiberuflers führt nicht zu einem Betriebsausgabenabzug bei der Ermittlung der Einkünfte aus der inländischen Tätigkeit. Dieser Aufwand ist durch die in Aussicht genommene Tätigkeit im Ausland veranlasst (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 24. Dezember 1999, BStBI I 1999, 1076, Tz. 2.9.1.). Unterfällt jene Tätigkeit der abkommensrechtlichen Freistellung, betrifft dies den Gründungsaufwand (negative Einkünfte) auch dann, wenn die Errichtung der festen Einrichtung später scheitert (vergebliche vorweggenommene Aufwendungen).“
- **Ergebnis:** Es drohen insgesamt nicht abzugsfähige Betriebsausgaben!

Handlungskonsequenzen

- Wahl einer Tochterkapitalgesellschaft?
- Entscheidung, ob es zur Errichtung einer Betriebsstätte kommt, möglichst lange aufschieben?
- Anreicherung der Aktivitäten, so dass es doch zu einer Betriebsstätte kommt?
- Kommunikation im Unternehmen bzw. ggü. den Mandanten und Berücksichtigung der Kosten für ein mögliches Scheitern im Rahmen der Kalkulation

6. Aktivitäts- und Rückfall- klauseln

Rechtsfolgen von Aktivitätsvorbehalten

Vorbehalt erfüllt

Vollständige **Freistellung** in Deutschland, wobei für die ESt der Progressionsvorbehalt zu beachten ist!

Vorbehalt nicht erfüllt

Keine Freistellung der ausländischen Einkünfte in Deutschland, sondern **Anrechnung** der im Ausland gezahlten Steuer
Bei der GewSt: § 9 Nr. 2 (ausl. PersGes) oder § 9 Nr. 3 (ausl. BS)

Welche Tätigkeiten gelten als „aktiv“?

- Kein einheitlicher Katalog
 - ➔ *Rechtsunsicherheit und Unübersichtlichkeit*
- Regelmäßig gelten als „aktiv“:
 - ➔ Produktion (sog. industrielle Urproduktion)
 - ➔ Handel mit Gütern und Waren
 - ➔ Technische Beratung und Dienstleistungen
 - ➔ Bank- und Versicherungsgeschäfte
- Teilweise Ergänzung in den jeweiligen DBA bzw. „ergänzenden Unterlagen“. So gelten bspw. als „aktiv“:
 - ➔ Bergbau (DBA-Korea, -Trinidad und Tobago)
 - ➔ Aufsuchung und Gewinnung von Mineralien und deren Förderung (DBA-Finnland, -Marokko, -Schweiz, -Tunesien, -Ungarn)
 - ➔ Land- und Forstwirtschaft (z.B. DBA-Bolivien)

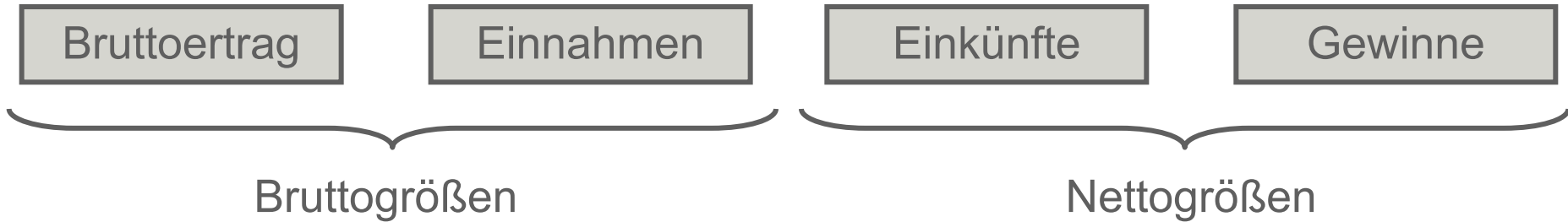
„Trend“: Verweis auf § 8 AStG

„Statt der Bestimmungen des Buchstabens a (Freistellung) sind die Bestimmungen des Buchstabens b anzuwenden auf **Einkünfte** im Sinne der Artikel 7 (Unternehmensgewinne) und 10 (Dividenden) und auf die diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögenswerte, wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nicht nachweist, dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt hat, ihre **Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich** aus unter § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 des deutschen Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten oder aus unter § 8 Abs. 2 dieses Gesetzes fallenden Beteiligungen bezieht.“

(so z.B. DBA-Estland, -Lettland, -Litauen, -Malta, -Polen)

Beachte: Zinsen (§ 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG) gelten stets als „passiv“, sofern sie keine „Nebeneinkünfte“ einer aktiven Tätigkeit sind!

Bezugsgröße zur Feststellung der Schädlichkeit



<u>Beispiel:</u>	Zinsen		Produktion	
Bruttoerträge	100	5 %	2.000	95 %
./. Aufwand	0		1.500	
Einkünfte	100	17 %	500	83 %

- Rückgriff auf Art. 3 Abs. 2 OECD-MA
- nationales Recht

?

ESTG

ESTG

ESTG

Verhältnis zum nationalen Recht

**Abkommensrechtliche
Rückfallklauseln**

**Innerstaatliche
Rückfallklauseln**
wie z.B. § 50d Abs. 8
und 9 EStG, § 20 Abs. 2
AStG

Beachte: Wenn davon ausgegangen werden kann, dass die nationalen Rückfallklauseln verfassungskonform sind und deshalb wirksam sind, erfolgt eine Freistellung nur, wenn die abkommensrechtlichen **und** die innerstaatlichen Rückfallklauseln nicht zur Anwendung kommen.

Tatbestandsvoraussetzungen von § 20 Abs. 2 AStG

- **Beherrschung** durch Inländer im Sinne von § 7 Abs. 1 bis 4 AStG bzw. es muss eine Beteiligung nach § 7 Abs. 6 AStG bestehen
- Ausländische Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft erzielt Einkünfte, die **nicht** solche im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 AStG („**aktive Einkünfte**“) sind
- Die (hypothetischen) Zwischeneinkünfte müssen **niedrig** im Sinne von § 8 Abs. 3 AStG **besteuert** sein
- Es ist zu prüfen, ob beim Vorliegen einer ausländischen Kapitalgesellschaft an Stelle einer ausländischen Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft die **§§ 7 ff. AStG zur Anwendung kämen**. Ist dies der Fall, ist auch diese Tatbestandsvoraussetzung erfüllt.
- Die Einkünfte aus der ausländischen Betriebsstätte bzw. Personengesellschaft sind nach Abkommensrecht von der inländischen Besteuerung **freizustellen**.

Einschränkung des § 20 Abs. 2 AStG durch das JStG 2010

- Kein Wechsel von der Freistellung zur Anrechnung, wenn Einkünfte erzielt wären, die nach § 8 Abs. 1 Nr. 5 lit. a AStG als Zwischeneinkünfte steuerpflichtig wären.
- Verhältnis zu den Aktivitätsklauseln in den DBA?
- „Aus der historischen Entwicklung ergibt sich, dass der Gesetzgeber mit § 20 Abs. 2 AStG nicht das Ziel verfolgt hat, unbeschränkt Steuerpflichtige, die ihre selbständig freiberufliche oder gewerbliche Tätigkeit (Dienstleistung) durch eine Betriebsstätte in einem Staat ausüben, mit dem ein DBA besteht, von der im jeweiligen Abkommen vorgesehenen Freistellung auszunehmen und die Doppelbesteuerung stattdessen durch Anrechnung der in dem anderen Vertragsstaat gezahlten Steuer zu vermeiden. Insofern gehen die eintretenden Wirkungen des Gesetzes über den Willen des historischen Gesetzgebers hinaus.“ (Begründung des Kabinettsentwurfs zum Jahressteuergesetz 2010)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!!!

Kontakt:

 kaminski@hsu-hh.de

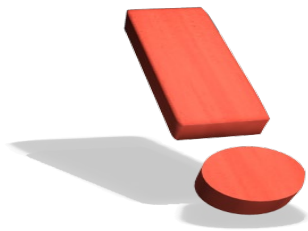
 <http://www.hsu-hh.de/steuerlehre>

 040 – 6541 2881

 040 – 6541 3044

Haftungsausschluss

- Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung, keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte.
- Die Präsentation gibt meine Interpretation der relevanten steuergesetzlichen Bestimmungen, die hierzu ergangene Rechtsprechung sowie die hierzu ergangenen Verlautbarungen der Finanzverwaltung wieder.
- Die vorliegende Präsentation beruht auf dem Rechtsstand zum Zeitpunkt des Datums der Präsentation. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen dieser Präsentation beeinflussen.
- Ich bin nicht verpflichtet, Sie auf Änderungen in der rechtlichen Beurteilung von Themen hinzuweisen, die ich in dieser Präsentation behandelt haben.
- Ich übernehme keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieser Präsentation, sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen aus dieser Präsentation gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.



Copyright: Prof. Dr. Bert Kaminski, Hamburg – Alle Rechte vorbehalten.

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit meiner vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet.