



# Stellungnahme

des Deutschen Anwaltvereins vorbereitet durch  
den Ausschuss Steuerrecht

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

Stellungnahme Nr.: 19/2026

Berlin, im März 2026

## Mitglieder des Ausschusses Steuerrecht

- Rechtsanwalt Dr. Klaus Olbing, Berlin (Vorsitzender, Berichterstatter)
- Rechtsanwältin Dr. Stefanie Beinert, LL.M., Frankfurt am Main
- Rechtsanwalt Dr. Arne von Freeden, Hamburg (Berichterstatter)
- Rechtsanwalt Georg Geberth, München
- Rechtsanwalt Robert Hörtnagl, München
- Rechtsanwalt Dr. Michael Messner, Hannover
- Rechtsanwältin Susanne Thonemann-Micker, LL.M., Düsseldorf

## Zuständig in der DAV-Geschäftsstelle

- Rechtsanwalt Manfred Aranowski; Geschäftsführer, Berlin

**Deutscher Anwaltverein**  
Littenstraße 11, 10179 Berlin  
Tel.: +49 (0)30 726152-0  
Fax: +49 (0)30 726152-190  
E-Mail: [dav@anwaltverein.de](mailto:dav@anwaltverein.de)  
[www.anwaltverein.de](http://www.anwaltverein.de)

**Büro Brüssel**  
Rue Joseph II 40  
1000 Brüssel, Belgien  
Tel.: +32 2 28028-12  
Fax: +32 2 28028-13  
E-Mail: [bruessel@eu.anwaltverein.de](mailto:bruessel@eu.anwaltverein.de)  
Transparenz-Registernummer:  
87980341522-66

Der Deutsche Anwaltverein (DAV) ist der freiwillige Zusammenschluss der deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte. Der DAV versammelt ca. 60.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte sowie Anwaltsnotarinnen und Anwaltsnotare, die in 253 lokalen Anwaltvereinen im In- und Ausland organisiert sind. Er vertritt die Interessen der deutschen Anwaltschaft auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene. Der DAV ist im Lobbyregister für die Interessenvertretung gegenüber dem Deutschen Bundestag und der Bundesregierung zur Registernummer R000952 eingetragen.

---

Der Deutsche Anwaltverein („DAV“) begrüßt eine neue Verwaltungsanweisung zum Betriebsstättenbegriff, welche die hierzu ergangenen BFH-Urteile übernimmt und Zweifelsfragen klarstellt. Eine Überarbeitung ist sachgerecht und trägt zur Rechts- und Planungssicherheit bei. Der DAV hält den Entwurf für das neue BMF-Schreiben insgesamt für gelungen und sieht nur punktuellen Anpassungsbedarf.

## I. Nationales Recht

1. Der Entwurf befasst sich schwerpunktmäßig mit neuerer BFH-Rechtsprechung zum Betriebsstättenbegriff. Zentral sind die Aussagen zur räumlichen und zeitlichen Verwurzelung der unternehmerischen Tätigkeit, zur Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung oder Anlage als zwingendes Tatbestandsmerkmal einer Betriebsstätte sowie zur Wechselwirkung der Tatbestandsmerkmale untereinander.
2. Im Entwurf wird auf den Begriff der **festen Geschäftseinrichtung oder Anlage** eingegangen (Rn. 10). Nach Auffassung des BMF kann im Einzelfall neben einer Büroecke mit Schreibtisch und Aktenschrank auch ein Laptop eine Geschäftseinrichtung sein (Verweis auf BFH vom 17.09.2003 I R 12/02, BStBl. II 2004, 396, Rn. 18). Der BFH nennt jedoch den Laptop lediglich als Beispiel dafür, dass der Begriff der Geschäftseinrichtung recht uferlos ist und weiterer Eingrenzung bedarf. Die Nennung des Laptops im Entwurf erweckt den unzutreffenden Eindruck, dass auch ein Laptop zur Begründung einer Betriebsstätte ausreichen könnte. Der DAV regt eine klarstellende Änderung an.

3. Der Entwurf befasst sich mit der **festen Beziehung der Geschäftseinrichtung zur Erdoberfläche (örtliche Festigkeit)**. In Rn. 11 des Entwurfs findet sich der etwas überraschende Satz: *„Einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden bedarf es jedoch nicht.“* Diese Aussage findet sich in der zitierten Entscheidung des BFH (vom 18.12.2024 I R 47/21, Rn. 21) nicht. Im Gegenteil steht dort: *„Diese Geschäftseinrichtung muss eine feste Verbindung zu einem bestimmten Teil der Erdoberfläche haben.“* Die Ausführungen unter Bezugnahme auf das Urteil vom 18.12.2024 können den Eindruck zu erwecken, als habe der BFH einen Rollcontainer als Betriebsstätte eingeordnet. Das war aber nicht der Fall. Betriebsstätte waren die Räumlichkeiten, in denen sich die Taxizentrale befand (dazu *Mehlhaf/Schmittel*, Ubg 2025, 400, 414 f.).
  
4. Die Aussagen zur **räumlichen Verwurzelung** (Rn. 20 f.) sind erfreulich. Der DAV begrüßt den Aufbau und die Aufschlüsselung der einzelnen Merkmale. Wünschenswert wäre noch eine konkretisierende Aussage zu personenbeschränkten Nutzungsstrukturen. Hier stellt sich die Frage, ob dafür die bloße personenbeschränkte Überlassung genügen kann oder es einer von außen erkennbaren Verwurzelung im Sinne von Namensschildern oder Unternehmenskennzeichen bedarf.
  
5. Hinsichtlich der **zeitlichen Verwurzelung** wird im Entwurf gefordert, dass der Bezug der ausgeübten Tätigkeit zum Ort der Ausübung auf mindestens sechs Monate angelegt ist. Das entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH, die der Entwurf zitiert (Rn. 23). Die Äußerungen könnten dahingehend präzisiert werden, dass bloße Abwicklungstätigkeiten nicht dem Unternehmen dienen und nicht zur Verwurzelung beitragen (vgl. BFH vom 18.12.2024 I R 39/21, Rn. 30 ff.). Zudem sollte klargestellt werden, dass dann, wenn die Vertragslage von Beginn an für eine Nutzung von nicht mehr als 6 Monaten spricht und die Nutzung auch tatsächlich nicht länger dauert, keine Betriebsstätte verwirklicht wird. Darüber hinaus sollte präziser erläutert werden, wann genau das Moment der gewissen Dauer bei sich wiederholender Geschäftsausübung „ständig in mehr oder weniger großen Abständen“ erfüllt ein soll. Hier wären konkrete Vorgaben (alle zwei Wochen, alle zwei Monate, dreimal im Jahr?) wünschenswert. Die 6-Monate-Rechtsprechung des BFH ist sehr präzise. Es wäre wünschenswert, wenn hier ein ähnliches Maß an Präzision gegeben wäre.

6. Die Ausführungen zur **Wechselwirkung** könnten präzisiert werden. Die Wechselwirkung ist selbst kein Tatbestandsmerkmal. Gemeint ist, dass ein besonders stark ausgeprägtes Merkmal ein Indiz für ein anderes Merkmal sein kann (zutreffend Rn. 13). Daher ist Rn. 27 missverständlich, wonach das Vorliegen einer Verfügungsmacht eine Wechselwirkung voraussetzen soll. Präziser wäre eine Formulierung, wonach eine stark ausgeprägte örtliche oder zeitliche Festigkeit im Einzelfall ein widerlegliches Indiz für die Verfügungsmacht sein kann. Im Entwurf könnte außerdem ausdrücklich klargestellt werden, dass sämtliche Voraussetzungen einer Betriebsstätte weiterhin vorliegen müssen. Unter Verweis auf die „Wechselwirkung“ kann die Prüfung einzelner Merkmale nicht entfallen. Zudem sollte klargestellt werden, dass die Indizwirkung durch andere Umstände widerlegt werden kann.
  
7. Grundsätzlich bietet die vom BFH – aus nicht ganz nachvollziehbaren Gründen (im Entscheidungsfall kam es darauf nicht an, dazu *Mehlhaf/Schmittel*, Ubg 2025, 400, 415) – entwickelte Wechselwirkungsthese in vielen Fällen keinen erkennbaren Mehrwert. So wird die Wechselwirkung auch bei den Einzelfällen in **Beispiel 3: Zahnarzt** (Rn. 134) einleitend im Rahmen der rechtlichen Würdigung angesprochen. Ein erkennbarer Mehrwert für die Falllösung ist gleichwohl nicht ersichtlich. Vor diesem Hintergrund und wegen des Risikos einer Missinterpretation der Wechselwirkung, erscheint ein zurückhaltender Umgang mit diesem Begriff angezeigt.
  
8. Die Aussagen bzgl. **der Ausübung oder Förderung der eigenen unternehmerischen Tätigkeit** (Rn. 16) bedürfen stellenweise der Präzisierung. Danach soll eine Geschäftseinrichtung der Tätigkeit des Unternehmens auch dann dienen, wenn sie „abstrakt geeignet“ ist, den Unternehmenszweck zu fördern. Die Formulierung „abstrakt geeignet“ ist zu unbestimmt und kann nicht zur Rechtssicherheit beitragen. Die in Bezug genommene Rechtsprechung (BFH vom 09.01.2016 I B 138/17, Rn. 14) gibt diese Formulierung auch nicht her. Aus Rn. 14 der Entscheidung geht lediglich hervor, dass auch „*untergeordnete betriebliche Vorgänge zum Vorliegen einer festen Einrichtung führen können*“. Eine abstrakte Eignung zur Förderung des Unternehmenszwecks, genügt nicht. Der Gesetzeswortlaut von § 12 Satz 1 AO verlangt, dass die Geschäftseinrichtung der Tätigkeit des Unternehmens „dient“ und nicht bloß „zu dienen geeignet“ ist.

9. Im Abschnitt zum **selbständigen Nutzungsanspruch** (Rn. 28) findet sich ein missverständlicher Satz. Dort heißt es: *„Dabei muss eine solche Rechtsposition weder explizit (vertraglich) vereinbart, noch vom Unternehmen rechtmäßig erlangt worden sein (BFH vom 23.02.2011, I R 52/10, Rn. 36)“*. Das erweckt den Eindruck, als würde etwa auch verbotene Eigenmacht ausreichen. Ein eigener Nutzungsanspruch besteht aber gerade nicht, wenn eine andere Person den Steuerpflichtigen rechtlich von der Nutzung ausschließen kann und die Nutzung gegen die Rechtsordnung verstößt. Im Fall des zitierten BFH-Urteils lag keine rechtswidrig erlangte Verfügungsmacht vor. Vielmehr handelte es sich um die Fallgruppe der Leitungsidentität. Dies sollte klargestellt werden.
  
10. Neu sind die Ausführungen zum **Desk-Sharing** (Rn. 34). Diese sollten nicht auf Ebene der „Entziehbarkeit“ als Ausnahme vom selbständigen Nutzungsanspruch verortet sein. Beim Desk-Sharing ist schon dem Grunde nach fraglich, ob ein selbständiger Nutzungsanspruch besteht und ob eine konkrete unternehmensbezogene Zuordnung möglich ist (vgl. Rn. 22 des Entwurfs). Der Entwurf legt nahe, dass die Finanzverwaltung in diesen Fällen grundsätzlich von einem Nutzungsanspruch ausgeht und der Steuerpflichtige eine Entziehbarkeit darlegen muss. Ein derartiges Verständnis wäre mit der gesetzlichen Verteilung der Feststellungslast nicht vereinbar.
  
11. Ein **selbständiger Nutzungsanspruch beim Desk-Sharing** sollte nicht bereits dann anzunehmen sein, wenn eine „verlässliche Aussicht auf einen regelmäßigen Arbeitsplatz“ vorliegt. Denn dies macht eine Prognose zur durchschnittlichen Büroauslastung erforderlich und erhöht damit den Dokumentations- und Verwaltungsaufwand. Die Aussicht auf einen Arbeitsplatz begründet außerdem kein Nutzungsrecht. Überzeugender wäre es, vorrangig auf vertraglich eingeräumte Nutzungsrechte abzustellen. Nur wenn keine vertraglichen Vereinbarungen vorliegen, kann es nachrangig auf die Indizwirkung einer tatsächlichen Nutzung und die durchschnittliche Büroauslastung ankommen. Hierfür spricht auch, dass Desk-Sharing-Anbieter, die keinen Anspruch auf einen Arbeitsplatz einräumen, meist die Nutzung untersagen und Kapazitäten beliebig verändern können. In diesen Fällen liegt ohnehin keine Betriebstätte vor. Auch das könnte klargestellt werden.

12. Außerdem sollte klargestellt werden, dass die **Grundsätze zur Begründung von Betriebsstätten** sowohl zu Lasten als auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen dienen. Die Praxis zeigt, dass die Finanzbehörden sich – ohne gerichtlichen Hinweis – schwertun, die Grundsätze auch zu Gunsten der Steuerpflichtigen anzuwenden. Exemplarisch hierfür ist das sog. Taxizentralen-Urteil (BFH vom 18.12.2024 I R 47/21).
13. In Rn. 38 des Entwurfs wäre im Sinne der Rechtsklarheit als Halbsatz am Ende des ersten Satzes [„Die Aufzählung in § 12 Satz 2 AO ist nicht abschließend („insbesondere“), sodass auch andere Orte oder Einrichtungen eine Betriebsstätte begründen können“] zu ergänzen: *„soweit sie die Voraussetzungen von § 12 Satz 1 AO erfüllen.“*
14. Bei **Geschäftsleitungsbetriebsstätten** (Rn. 41) wäre klarzustellen, ob dauerhaft Reisende (z. B. „Digital Nomads“) ihre Geschäftsleitungsbetriebsstätte stets an den nächsten Reiseort mit sich führen. Diese Deutung legen die Ausführungen im Entwurf nahe, wonach mangels anderer fester Geschäftseinrichtungen in der Regel die Wohnung des Steuerpflichtigen dessen Geschäftsleitungsbetriebsstätte darstellt.
15. Zur Bestimmung des Tagesgeschäfts könnte neben der Abgrenzung „nach oben“ (außergewöhnliche Geschäfte in Rn. 47) der Begriff des Tagesgeschäfts „nach unten“ von bloßen Ausführungsmaßnahmen abgrenzen (*Mehlhaf*, IStR 2025, 646, 647 f.). Ausführung kann bspw. die Produktion, der Vertrieb oder die konkrete Erbringung von Dienstleistungen, aber auch damit verbundene Managemententscheidungen sein, die ihrer Bedeutung nach unterhalb der Leitungsebene anzusiedeln sind. Da das Tagesgeschäft der Leitungsebene entscheidend ist, spielt es keine Rolle, wo das mittlere Management seine Aufgaben erledigt. Eine Präzisierung der Abgrenzung von Entscheidungen der Leitungsebene und der „darunter“ anzusiedelnden Managementebene könnten für die Praxis hilfreich sein.
16. Im Anwendungserlass zu § 10 AO wird angenommen, dass dann, wenn ein Ort der Geschäftsleitung nicht mit hinreichender Sicherheit bestimmt werden kann, als Ort der Geschäftsleitung der **Wohnsitz** des Geschäftsführers oder der Sitz/Wohnsitz der Gesellschafter gelte (Rn. 8).

In diesem Zusammenhang wäre eine Präzisierung dazu wünschenswert, unter welchen Umständen es auf den Wohnsitz des Geschäftsführers und unter welchen Umständen es auf den Wohnsitz des Gesellschafters ankommen soll. Auch wäre es zu begrüßen, wenn die Voraussetzungen für die Annahme einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte am Wohnsitz grundlegend näher beleuchtet würden. Nach der Rechtsprechung des BFH kann sich eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte selbstverständlich auch am Wohnsitz des Geschäftsführers (BFH vom 23.01.1991 I R 22/90, BStBl. II 1991, 554; vom 19.12.2007 I R 19/06, BStBl. II 2010, 398) oder eines Dritten (BFH vom 16.12.1998 I R 138/97, BStBl. II 1999, 437) befinden. Voraussetzung dafür bleibt aber, dass die maßgebenden Entscheidungen dort getroffen werden. Dieses Erfordernis findet sich in der Rn. 8 des AE zu § 10 AO nach Auffassung des DAV nicht hinreichend wieder (vgl. *Kraft*, NWB 2024, 1332, 1340; *Mehlhaf*, IStR 2025, 646, 649).

17. Der Entwurf verhält sich in Tz. 3.2.2. zu **Montagebetriebsstätten**. Dazu wäre eine Präzisierung hilfreich, unter welchen Voraussetzungen nach Auffassung der Finanzverwaltung Arbeiten an beweglichen Gegenständen eine Montagebetriebsstätte begründen können. Der Entwurf zitiert – wie bereits das BMF-Schreiben vom 24.12.1999 – das hierzu ergangene Urteil des BFH vom 16.05.1990 (I R 113/87, BStBl. II 1990, 983). Danach können Arbeiten an beweglichen Gegenständen eine Montagebetriebsstätte begründen, wenn diese Arbeiten eine besondere inhaltliche Qualität und einen besonderen Umfang haben. Die Folgeentscheidung des BFH vom 20.01.1993 (I B 106/92) wird nicht zitiert. Darin wurden die Anforderungen an Montagebetriebsstätten dahingehend präzisiert, dass das Zusammenschweißen vorgefertigter Einzelteile nicht stets eine Montage sei. Erforderlich sei vielmehr, dass der wesentliche Teil der verschiedenen Arbeiten von einer Person ausgeführt werde. Regelmäßig nicht dazu gehören Aufgaben, wie sie typischerweise von Leiharbeitnehmern ausgeführt werden. Der Entwurf des neuen BMF-Schreibens könnte klarstellen, welche Teile von Arbeiten in diesem Sinne wesentlich sind oder typischerweise von Leiharbeitnehmern ausgeführt werden. Das würde zur Rechtssicherheit bei der Beurteilung von Arbeiten an beweglichen Gegenständen beitragen.

## II. Abkommensrecht

1. Der Entwurf des BMF-Schreibens orientiert sich stärker am OECD-Musterkommentar als das Schreiben vom 24.12.1999. Das ist im Sinne der Rechtseinheitlichkeit und -klarheit begrüßungswürdig.
2. Bei den Ausführungen zu den **Unterschieden zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff** (Rn. 79) sollte auf die Verwendung des Begriffs der abstrakten Eignung zur Unternehmensförderung verzichtet werden. Insoweit gilt das vorstehend zum innerstaatlichem Betriebsstättenbegriff Ausgeführte entsprechend (siehe bereits S. 4). Die Aussage in Rn. 79 des Entwurfs entspricht nicht der Rechtsprechung des BFH und ist praktisch nicht handhabbar.
3. Bei der Definition des **abhängigen Vertreters** (Rn. 114) wären aus Praxissicht vor dem Hintergrund der Unbestimmtheit der Begriffe Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative konkrete Abgrenzungskriterien, die für oder gegen die Abhängigkeit des Vertreters sprechen, hilfreich. Hierzu könnte z. B. an die Art der Vergütung oder die Anzahl der Auftraggeber etc. angeknüpft werden.

### III. Einzelfälle

1. Der DAV begrüßt es ausdrücklich, dass das BMF konkrete Einzelfälle behandelt. Derartige Ausführungen fördern die Rechtssicherheit.
2. Die Aussagen zum **Tätigwerden in fremden Räumen** (Rn. 128 ff.) sollten vervollständigt werden. Grundvoraussetzung für die Annahme einer Verfügungsmacht in diesen Fällen ist, dass der Steuerpflichtige eine Rechtsposition innehat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne weiteres verändert werden kann (BFH vom 06.06.2008 I R 30/07, BStBl. II 2008, 922, Rn. 14). Ferner genügt das bloße Tätigwerden in fremden Räumlichkeiten selbst dann nicht, wenn die Tätigkeit zeitlich wiederholt oder sogar dauerhaft erbracht wird. Neben der zeitlichen Komponente müssen vielmehr zusätzliche Umstände auf eine örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen (BFH vom 06.06.2008 I R 30/07, BStBl. II 2008, 922, Rn. 15). Die Aussagen im Entwurf bringen nicht hinreichend zum Ausdruck, dass aus der wiederholten Tätigkeit in fremden Räumen nicht ohne weiteres auf eine gesicherte Rechtsposition geschlossen werden kann (vgl. Rn. 130 f.).
3. Im Nachgang an das sog. Spindurteil des BFH wurde in der Fachöffentlichkeit – nach Auffassung des DAV zu Unrecht – diskutiert, ob sich die Grundsätze zur Begründung von Betriebsstätten im Dienstleistungsbereich hin zu einer Erweiterung des Begriffsverständnisses geändert haben könnten. Unseres Erachtens ist das nicht der Fall. Nach der zuvor ergangenen Rechtsprechung führt der Umstand, dass ein Dienstleister die Tätigkeit notwendigerweise in den Räumen des Auftraggebers erbringen muss, nicht zu einer Nutzungsberechtigung. Es besteht kein Anspruch auf Zutritt (BFH v. 4.6.2008 - I R 30/07, BStBl. II 2008, 922, unter II.2.b) aa)). Dies ist zutreffend. Der Auftraggeber kann – vorbehaltlich abweichender Vertragsregelungen – jederzeit den Zutritt zu seinen Räumen untersagen. Dies mag zum Annahmeverzug (§§ 293 ff. BGB) und (Ersatz-)Ansprüchen des Dienstleistenden führen, berechtigt diesen gleichwohl nicht dazu, die Räume zu betreten (*Binnewies/Mehlhaf/Surmann*, Ubg 2023, 591, 596). An diesen Grundsätzen hält der BFH auch im Spindurteil fest (BFH vom 07.06.2023 I R 47/20). Eine Aufgabe des Erfordernisses eines selbständigen Nutzungsanspruchs ist nicht feststellbar.

Der BFH nimmt im Gegenteil ausdrücklich auf sein Urteil aus dem Jahr 2008 Bezug und leitet ein vertragliches Nutzungsrecht des Klägers aus den bestehenden Vereinbarungen ab. Gerade in diesem eigenen Nutzungsrecht des Klägers liegt die Besonderheit des Falls. Eine Klarstellung, dass die Grundsätze der Entscheidung aus dem Jahr 2008 weiterhin durch die Finanzverwaltung angewandt werden und in den typischen Fällen der Erbringung von Dienstleistungen in fremden Räumen keine Verfügungsmacht über die Räume besteht, wäre mit Blick auf Rechtssicherheit wünschenswert. Die Ausführungen unter Rn. 77 sowie den Rn. 128 des Entwurfes sowie das Beispiel in Rn. 132 deuten darauf hin, dass die Finanzverwaltung diesen Standpunkt teilt. Positiv ist, dass das BMF in Beispiel 2 (Rn. 133) auf eine vertragliche Vereinbarung abstellt.

4. Die Ausführungen zur Begründung einer Betriebsstätte durch die Beauftragung von **Dienstleistungs- und Managementgesellschaften** in deren Räumlichkeiten sollten ebenfalls vervollständigt werden (Rn. 135). Zunächst wäre eine Aussage dazu wünschenswert, wann der Auftraggeber nach Auffassung des BMF eigene unternehmerische Handlungen mit einer „gewissen Nachhaltigkeit“ ausübt. Das Merkmal ist in hohem Maße unbestimmt und sollte unbedingt präzisiert werden. Der BFH hat in jüngerer Zeit außerdem darauf abgestellt, dass der "Auftraggeber" mittels der vertraglichen Überantwortung von Aufgaben und dadurch mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen „Apparats“ in der Lage sein muss, seiner unternehmerischen Tätigkeit „operativ“ nachzugehen, und dass er infolgedessen Zugriff in Gestalt einer Verfügungsmacht über die fraglichen Räumlichkeiten haben muss (BFH vom 23.03.2022 III R 35/20, BStBl. II 2022, 844, Rn. 22). Diese Aussage sollte übernommen werden. Hierdurch kommt zum Ausdruck, dass Betriebsstätten in den Räumlichkeiten von Managementgesellschaften seltene Ausnahmen sind. Zudem weist der DAV darauf hin, dass erfahrungsgemäß gerade bei Dienstleistungs- und Managementgesellschaften eine gewisse Neigung der Finanzverwaltung besteht, Inbound- und Outbound-Fälle unterschiedlich zu behandeln. Im Entwurf sollte daher klargestellt werden, dass beide Fälle anhand derselben Maßstäbe zu beurteilen sind.
5. In diesem Zusammenhang sei auch darauf hingewiesen, dass die „Identität der Leitungsorgane oder die fortlaufende nachhaltige Überwachung in den Räumlichkeiten der Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft“ nicht lediglich

beispielhafte Umstände sind, die zur Begründung einer Betriebsstätte in den Räumen einer Managementgesellschaft führen können (in Sinne einer beispielhaften Auflistung aber Rn. 35 des Entwurfs, „bspw.“). Bei näherer Betrachtung der insoweit zentralen BFH-Entscheidung ist erkennbar, dass eine Betriebsstätte in einer solchen Fallkonstellation nicht beispielhaft, sondern ausschließlich bei Vorliegen eines der beiden Umstände gegeben sein kann (BFH vom 23.03.2022 III R 35/20, BStBl. II 2022, 844, Rn. 23 (Hervorhebung nicht im Original): „Fehlt es hingegen an der Identität der Leitungsorgane, die die erforderliche nachhaltige Überwachung oder die tatsächliche Verfügungsmacht über die Räume des Dritten ersetzt, können die Räumlichkeiten des Dritten nur dann zur Betriebsstätte des Auftraggebers werden, wenn er in diesen Räumen eigene betriebliche Handlungen vornimmt.“). Vor diesem Hintergrund sollte im Sinne der Rechtssicherheit auf das Wort bzw. Kürzel „bspw.“ in Rn. 135 des Entwurfs verzichtet werden.

6. Bei den Aussagen zu **Markständen** wäre eine Präzisierung der zeitlichen Anforderungen wünschenswert. Insoweit wird auf die vorstehenden Ausführungen zur zeitlichen Verwurzelung auf Seite 3 verwiesen.
7. Die Aussagen zum **Kinderzimmer** (Rn. 139) sind richtig, könnten aber präzisiert werden. Beim Kinderzimmer stellt sich die Frage, wann genau eine „nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht“ vorliegt und wann es dem Unternehmen dient. Hilfreich wären Äußerungen zu verschiedenen Konstellationen. So dürfte regelmäßig etwa keine Betriebsstätte vorliegen, wenn der Unternehmer keinen Schlüssel hat, nur gelegentlich am Laptop aus dem Elternhaus arbeitet oder das „Kinderzimmer“ in die Nutzung des Wohnraums durch die Eltern eingegliedert ist (Umfunktionierung in Gästezimmer, Homeoffice der Eltern etc.). In diesem letzteren Fall ist eine Zuordnung zum Unternehmen des „Kindes“ nicht möglich.
8. Den Äußerungen zum **Homeoffice** (Rn. 140 ff.) ist beizupflichten. Das BMF hält an seinen bisherigen Grundsätzen fest. Der DAV begrüßt dies. Die Klarstellungen bedeuten praktische Erleichterungen. Die Überschrift zu Tz. 5.2 könnte umbenannt werden in „Ausübung von Geschäftsleitungsfunktionen im Homeoffice“.

Hierdurch würde klargestellt, dass nicht jede herausgehobene Funktion innerhalb eines Unternehmens genügt. So kann etwa die Homeoffice-Tätigkeit eines Leiters der Personalabteilung keine Betriebsstätte begründen.

9. Die Aussagen zu **Influencern** (Rn. 147 ff.) sind aus Sicht des DAV zutreffend. Im Sinne der Rechtsklarheit wäre die Feststellung zu begrüßen, dass eine den Anforderungen der Rn. 149 des Entwurfs entsprechende Geschäftsvorrichtung im Ausland die Fiktion einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Inland nach § 2 Abs. 1 Satz 2 AStG ausschließt. In Rn. 150 könnte klargestellt werden, dass auch die regelmäßige Nutzung eines bestimmten Ortes nicht zwangsläufig zu einer Betriebsstätte führt. Nutzt ein Influencer etwa immer wieder dieselbe Kulisse im Inland, fehlt es nicht nur an der zeitlichen, sondern vor allem an der örtlichen Verwurzelung.
  
10. Bei den Ausführungen zur **Personalgestaltung und Überlassung von Betriebsvorrichtungen** (Tz. 8) könnte klargestellt werden, dass die bloße Überlassung von Grundstücken und Betriebsvorrichtungen auch dann keine Betriebsstätte begründet, wenn eine Betriebsaufspaltung vorliegt oder sich der Vermieter/Verpächter ein Recht zum Betreten der Räumlichkeiten vorbehält (BFH vom 04.07.2012 II R 38/10, BStBl. II 2012, 782, Rn. 48 f.).

## Verteiler

---

- Bundesministerium der Finanzen
- Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz
- Deutscher Bundestag – Vorsitzende des Finanzausschusses
- Deutscher Bundestag – Vorsitzender Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
- Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin)
- CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag
- SPD-Fraktion im Deutschen Bundestag
- Fraktion DIE LINKE im Deutschen Bundestag
- Fraktion Bündnis 90/Die Grünen im Deutschen Bundestag
- Landesfinanzverwaltungen
- Bundesnotarkammer
- Bundesrechtsanwaltskammer
- Bundessteuerberaterkammer
- Deutscher Notarverein
- Deutscher Richterbund e.V.
- Bund der Steuerzahler
- Bundesverband der Deutschen Industrie
- Bundesverband der Freien Berufe
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW)
- Deutsche Industrie- und Handelskammer
- Deutscher Steuerberaterverband
- Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
- Schutzgemeinschaft der Kapitalanleger e.V.
- Arbeitsgemeinschaft berufsständischer Versorgungseinrichtungen e. V. – ABV
- Ver.di
- Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Anwaltvereins
- Vorsitzende der DAV-Gesetzgebungsausschüsse
- Landesverbände des DAV
- Vorsitzende der DAV-Arbeitsgemeinschaften
- Steuerrechtsausschuss des Deutschen Anwaltvereins
- NJW
- Börsenzeitung
- Die Aktiengesellschaft
- Frankfurter Allgemeine Zeitung
- Handelsblatt
- Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz e.V.
- ZIP