

Geschäftsleitungsbetriebsstätten – ein unterschätztes Risiko

Warum jedes Unternehmen mindestens eine Betriebsstätte hat – und was der neue Betriebsstättenenerlass des BMF vom 18. Juni 2026 dazu regelt

Wer an eine «Betriebsstätte» denkt, der hat meist eine Fabrikhalle, ein Ladenlokal oder ein Büro vor Augen. Doch das Steuerrecht kennt eine Betriebsstätte, die unter engen Voraussetzungen ganz ohne feste Einrichtung auskommt: die Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Sie entscheidet darüber, welche Gemeinde Gewerbesteuer erhält, welcher Staat im grenzüberschreitenden Fall besteuern darf, und sie kann unbemerkt im Homeoffice eines Geschäftsführers entstehen. Mit dem neuen Betriebsstättenenerlass (BMF-Schreiben vom 18.06.2026, IV B 2 – S 1301/01410/007/264, BStBl I 2026 S. 907) hat die deutsche Finanzverwaltung ihre Grundsätze zum Betriebsstättenbegriff umfassend neu gefasst und berichtigt damit den Betriebsstättenenerlass aus dem Jahr 1999, ohne ihn vollständig zu ersetzen (BMF* Rz. 164). Dieser Beitrag erläutert, was das für grenzüberschreitend tätig Unternehmer und Freiberufler bedeutet.

1. Ausgangspunkt: Was ist eine Betriebsstätte?

Nach dem Wortlaut des § 12 Satz 1 AO die folgende Grundregel: «Eine Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.» Der Erlass zerlegt diese Definition in vier Merkmale, die kumulativ erfüllt sein müssen und stets in Wechselwirkung zueinander zu würdigen sind (Rz. 7-9): (1) eine Geschäftseinrichtung oder Anlage, (2) eine feste Beziehung zur Erdoberfläche (örtliche

Festigkeit) und eine gewisse Dauer von in der Regel mindestens sechs Monaten (zeitliche Festigkeit) (3) die Geschäftseinrichtung muss dem Unternehmen unmittelbar dienen sowie (4) eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmens über die Einrichtung.

Gerade das letzte Merkmal ist in der Praxis häufig eine Hürde. Wer lediglich in den Räumen eines Kunden tätig wird, dort keinen gesicherten Nutzungsanspruch hat oder nur einen wechselnden Schreibtisch im «Desk-Sharing» erhält, begründet nach Auffassung der Verwaltung regelmässig keine Betriebsstätte (Rz. 28-34). Für viele moderne Unternehmen ohne eigene Räume stellt sich deshalb die Frage: Haben sie überhaupt eine Betriebsstätte? Das ist mit einem klaren Ja zu beantworten, denn zumindest die deutsche Finanzverwaltung erkennt betriebsstättenlose Unternehmen nicht an. Daraus folgt der zentrale Grundsatz, den der Erlass als «no floating income»-These bezeichnet: Jeder Steuerpflichtige, der Gewinneinkünfte erzielt, hat zumindest am Ort seiner Geschäftsleitung eine Betriebsstätte (Rz. 9, 41). Gewinne können also nie «(steuer-)frei schweben», sondern sind stets mindestens einem Ort zugeordnet.

2. Die Geschäftsleitungsbetriebsstätte: Betriebsstätte ohne Räume

Nach ständiger Rechtsprechung sowohl in Deutschland als auch der Schweiz hat jedes gewerbliche Unternehmen – zumindest – eine am Ort der Geschäftsleitung zu lokalisierende Betriebsstätte, welcher im Zweifel und bei Fehlen einer anderweitigen zusätzlichen Betriebsstätte der gesamte Unternehmensgewinn zuzurechnen ist. Ist keine andere feste Geschäftseinrichtung vorhanden, so ist regelmässig die Wohnung des Geschäftsführers – ungeachtet des Umstands, ob diese dem Privatvermögen zuzuordnen ist (BFH vom 28.7.1993 I R 15/93, BFHE 172, 301) – als Geschäftsleitungsbetriebsstätte anzusehen, wenn dort u.a. die geschäftliche Planung vorgenommen wird (BFH, in: BFHE 220, 160; vom 11.7.1960 – V 182/58 U, BFHE 71, 341; in BFHE 60, 257; VGr ZH 1.2.2023 SB.2022.00106, E.2.1). Die Rechtslage zur Geschäftsleitungsbetriebsstätte ist in Deutschland und der Schweiz weitgehend deckungsgleich (Obenhaus, FOCUS TREUHAND NEWSLETTER 04/2025, S. 5 f.).

§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO nennt die «Stätte der Geschäftsleitung» ausdrücklich als Betriebsstätte. Anders als die übrigen Beispiele des Katalogs (Zweigniederlassungen, Warenlager, Fabrikationsstätten) ist diese Regelung nicht bloss eine Erläuterung der Grundregel, sondern erweitert sie: Eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte setzt **keine feste Geschäftseinrichtung und keine Verfügungsmacht** voraus (Rz. 40).



Dr. Peter Happe
StB/FB Internationales Steuerrecht/
CPA, Köln



Nils Obenhaus
LL.M. Taxation, RA (DE+CH)/FAStR/
StB, Zürich und Hamburg

Praktisch bedeutsam ist das für sogenannte «reisende» Unternehmer, die ihre Tätigkeit an wechselnden Orten ausüben, ohne irgendwo eine feste Einrichtung zu haben – der Erlass nennt beispielhaft Berufssportler, Artisten und Schiedsrichter (Rz. 41). Existiert keine feste Geschäftseinrichtung, ist in der Regel die Wohnung des Steuerpflichtigen dessen Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Das selbst dann, wenn die Wohnung zum Privatvermögen gehört. Dasselbe gilt für Gewerbetreibende auf wechselnden Wochenmärkten (Rz. 138) und für Influencer, deren Inhalte an immer neuen Orten entstehen (Rz. 147-150).

3. Wo liegt der Ort der Geschäftsleitung?

Der Ort der Geschäftsleitung ist nach § 10 AO der «Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung». Nach der vom Erlass übernommenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist das der Ort, an dem der für die Geschäftsführung massgebliche Wille gebildet wird und die für die Geschäftsführung notwendigen Massnahmen von einiger Wichtigkeit angeordnet werden (BFH vom 05.11.2014 - IV R 30/11, Rz. 27; BMF* Rz. 42). Es kommt also nicht auf den Handelsregistersitz, die Postadresse oder den Ort der Buchhaltung an, sondern darauf, wo die Entscheidungen tatsächlich getroffen werden. Pro Unternehmen gibt es grundsätzlich nur einen solchen Mittelpunkt, unabhängig von der Rechtsform – die Regel gilt für Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften gleichermassen. Dieser Gedanke findet sich auch im DBA-D-CH wieder: Nach dem Wortlaut des Art. 4 Abs. 8 Satz 1 DBA-D-CH kann es grundsätzlich nur einen Mittelpunkt der tatsächlichen Geschäftsleitung geben. Ein Gesellschafter einer Schweizer Gesellschaft kann nach dem Wortlaut keinen Mittelpunkt der Geschäftsleitung begründen, Art. 4 Abs. 8 Satz 2 DBA-CH. Schon nach deutschem innerstaatlichen Recht des § 10 AO kann es nur einen Mittelpunkt geben (Töben/Schrepp, DStR 2023, 305, 314 m.w.N.; Hruschka in Schönfeld/Ditz, DBA, 3. Aufl. 2025, Art. 5, Rz. 92). Nicht ausgeschlossen ist allerdings Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung im Homeoffice durch Geschäftsführer in Deutschland, s. u.

Indessen sind mehrere Geschäftsleitungsbetriebsstätten nicht völlig ausgeschlossen, jedoch nur wenn mehrere Geschäftsführer gleichwertige Leitungsaufgaben an unterschiedlichen Orten wahrnehmen und eine Gewichtung nicht möglich ist und sich daher kein einzelner Schwerpunkt (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung) ermitteln lässt, was selbst der BFH für einen seltenen Fall hält (BFH vom 05.11.2014 - IV R 30/11, Rz. 30).

Zur Bestimmung des Ortes, an dem der für die Geschäftsführung massgebliche Wille gebildet wird, sind zwei Arten von Geschäften zu unterscheiden (Rz. 44-47): Massgeblich für die Oberleitung sind die **Tagesgeschäfte**, also die für die Geschäftsführung notwendigen Massnahmen von einiger Wichtigkeit, die der gewöhnliche Betrieb mit sich bringt und die in die alleinige Zuständigkeit der Geschäftsführung fallen.

Aussergewöhnliche Geschäfte – etwa die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik, Entscheidungen von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung oder die Mitwirkung der Gesellschafter an ungewöhnlichen Massnahmen – bleiben dagegen ausser Betracht

(Rz. 47). Wer also über die Frage nachdenkt, wo seine Gesellschaft geleitet wird, muss nicht auf die jährliche Gesellschafterversammlung oder auf Verwaltungsrats- oder Aufsichtsratssitzungen schauen, sondern auf den Alltag: Wo werden Verträge verhandelt, Personalentscheidungen getroffen, Angebote freigegeben?

Der Erlass stellt zudem klar, dass sich die Stätte der Geschäftsleitung auch in fremden Räumen befinden kann – etwa in den Räumen eines Dritten oder in den Geschäftsräumen eines mit der Geschäftsführung beauftragten Managers (Rz. 43). Allein die Beauftragung einer Dienstleistungs- oder Managementgesellschaft reicht allerdings nicht aus, um beim Auftraggeber eine Betriebsstätte in deren Räumen anzunehmen; erforderlich ist, dass der Auftraggeber dort selbst nachhaltig unternehmerisch tätig wird, etwa durch Identität der Leitungsorgane oder fortlaufende Überwachung vor Ort (Rz. 135 f.; BFH vom 23.03.2022, III R 35/20, BStBl. II 2022, 844).

4. Brennpunkt Homeoffice bei Arbeitnehmern

Der wohl praxisrelevanteste Teil des neuen Erlasses betrifft das Homeoffice. Für gewöhnliche Arbeitnehmer gilt: Deren häusliches Arbeitszimmer begründet in der Regel nach deutschem Verständnis keine Betriebsstätte des Arbeitgebers, weil der Arbeitgeber über die Privaträume keine ausreichende Verfügungsmacht hat. Das gilt auch dann nicht, wenn der Arbeitgeber die Kosten trägt oder Ausstattung stellt (Rz. 140 f.). Die deutsche Auffassung kollidiert zumindest mit der Auffassung der OECD, die in einem Musterkommentar zu Art. 5 OECD-MA am 18.11.2025 festgelegt hat, dass eine Betriebsstätte im Homeoffice bereits begründet werden kann, wenn mehr als 50% der Arbeitszeit dort verbracht wird und es einen wirtschaftlichen Grund für das Homeoffice in dem betreffenden Land gibt. Der Betriebsstätten-Erlass wird ein Besteuerungsrecht im Ausland zugestanden, wenn das Homeoffice dort eine Betriebsstätte nach den Regelungen des Anwendestaates begründet (Rz. 145). Die Schweiz behandelt Homeoffices bei Nicht-Geschäftsleitern ebenso wie Deutschland regelmässig nicht wie eine Betriebsstätte (Wassermeyer/Oberhaus, DBA Schweiz Art. 5 Rz. 38).

5. Homeoffice bei Leitungspersonen

Zumindest für **Leitungspersonen** und Selbständigen gilt jedoch etwas anderes: Werden geschäftsleitende Handlungen im Sinne des Tagesgeschäfts tatsächlich aus dem Homeoffice heraus vorgenommen, kann dort eine Betriebsstätte entstehen.

Das BMF hält gar eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte im Homeoffice des Geschäftsführers für möglich, ohne dass es auf eine feste Einrichtung oder eine Verfügungsmacht des Unternehmens ankommt (Rz. 143). Der Ort der Geschäftsleitung kann sich damit in den Privaträumen des Geschäftsführers befinden.

Richtigerweise begründet es eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte nur dann, wenn die Gesellschaft sonst über keinen Raum verfügt, der den Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung bildet (s. o. Ziff. 2), oder einen vorhandenen Raum nicht dafür nutzt, mithin bei sog. Briefkastengesellschaften.

Beispiel aus der Praxis

Die X-GmbH hat ihren Sitz und ein angemietetes Büro in Stadt Zürich. Der alleinige Geschäftsführer arbeitet jedoch fast ausschliesslich von seinem Wohnhaus in Gemeinde Frankfurt/Main aus, führt dort die Kundengespräche, gibt Zahlungen frei und trifft die laufenden Personalentscheidungen. Das Büro in Zürich wird nur noch von zwei Sachbearbeitern im Backoffice genutzt.

Folge: Zwar verfügt die Gesellschaft hier über einen Raum in Zürich, nutzt ihn aber nicht für Geschäftsführungsaufgaben. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung liegt in Frankfurt. Die GmbH hat dort eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte. Die Folgen sind unbeschränkte Steuerpflicht und Gewerbesteuerpflicht in Deutschland, womöglich gar die Liquidation in der Schweiz und der Fortbestand nur als GbR ohne zivilrechtliche Haftungsbeschränkung in Deutschland.

Im internationalen Kontext ist der Erlass hier ebenfalls eindeutig: Auch abkommensrechtlich (Art. 5 OECD-MA) liegt eine Betriebsstätte vor, wenn geschäftsleitende Tagesgeschäfte aus dem Homeoffice heraus getroffen werden: «*Senior day-to-day management*» gilt ausdrücklich als relevanter Faktor, nicht hingegen die gewöhnliche operative Ausführung und die Administration. Die Ausnahme für vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, Art. 5 Abs. 3 DBA-D-CH) greift nicht, weil Geschäftsleitung niemals nur vorbereitend oder unterstützend ist (Rz. 143). Wird eine Geschäftsleitungsbetriebsstätte in Deutschland begründet, kommt es dann nicht zum Profit-Split, dergestalt, dass der Betriebsstätte und geschäftlicher Oberleitung in Zürich 50% und der Betriebsstätte in Frankfurt 50% des Gewinns der GmbH zugerechnet wird, sondern der Geschäftsleitungsbetriebsstätte Frankfurt wird nur ein angemessener Gewinn im Sinne der Kostenaufschlagsmethode zugestanden (Ditz in Schönfeld/Ditz, DBA, 3. Aufl. 2025, Art. 7, Rz. 221 f.).

Bemerkenswert ist zudem der Hinweis im Erlass auf den OECD-MA 2025 Update Tz. 29 Pos. 44.8: Die dort verankerte Faustregel, nach der ein Homeoffice erst bei einer Nutzung von mindestens 50 Prozent der Arbeitszeit eine Betriebsstätte begründet, gilt nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung auch für Arbeitnehmer mit Leitungsfunktionen (Rz. 145). Ein Geschäftsführer, der zwei Tage pro Woche aus dem ausländischen Homeoffice heraus die Geschäfte führt, kann also nur aus deutscher Sicht keine abkommensrechtliche Betriebsstätte auslösen.

Der Wortlaut in Rz. 145 begrenzt diese Aussage nicht allein auf Geschäftsleitungsbetriebsstätten, sondern spricht allgemein von einer Betriebsstätte. Angesichts der jüngeren Rechtsprechung des BFH zu personenbeschränkten Nutzungsstrukturen (z.B. «Spind-Urteil» vom 07.06.2023 – I R 47/20) erscheint die von der deutschen Finanzverwaltung vertretene Arbeitszeitgrenze nicht gerichtsfest. Weder DBA noch sonst ein Gesetz sehen diese Grenze vor.

6. Warum ist das bedeutsam?

Die Frage nach dem Ort der Geschäftsleitung ist keine akademische Frage. An sie knüpfen mehrere Rechtsfolgen an, die sich unmittelbar in der Steuerbelastung niederschlagen können:

- **Unbeschränkte Steuerpflicht:** Für Kapitalgesellschaften ist der Ort der Geschäftsleitung neben dem Sitz das entscheidende Kriterium der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 KStG). Eine Gesellschaft mit Sitz im Ausland, deren Geschäftsführer die Geschäfte tatsächlich von Deutschland aus führt, wird im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, und umgekehrt.
- **Doppelbesteuerungsabkommen:** Begründet ein Schweizer Unternehmen durch die Leitungstätigkeit seines Geschäftsführers in Deutschland eine Betriebsstätte, darf Deutschland die dieser Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne besteuern (Art. 7 OECD-MA; Rz. 143). Im umgekehrten Inbound-Fall entsteht ein Schweizer Besteuerungsrecht. Ohne Dokumentation und Gewinnabgrenzung drohen Doppelbesteuerung und Streit mit zwei Finanzverwaltungen.
- **Zuständigkeit und Verfahren:** Der Ort der Geschäftsleitung bestimmt das örtlich zuständige Finanzamt (§ 20 AO) und wirkt sich auf Melde- und Anzeigepflichten aus.

Der neue Erlass gilt in allen noch offenen Fällen (Rz. 165). Er entfaltet also Wirkung auch für zurückliegende Veranlagungszeiträume, die noch nicht bestandskräftig sind.

7. Was Sie jetzt tun sollten?

Unternehmen sollten laufend prüfen, ob der tatsächliche Ort ihrer Geschäftsleitung mit dem in den Steuererklärungen angegebenen übereinstimmt. Sie haben dabei zu schauen und angesichts der erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten zu dokumentieren, wo die Geschäftsleiter tatsächlich arbeiten und was sie dort tun. Dies ist im Zeitaufschrieb festzuhalten und durch geeignete Verbuchung der Reisen und Aufenthalte dauerhaft nachzuführen.

Besonders aufmerksam sollten Gesellschaften sein, deren Geschäftsführer überwiegend im Homeoffice arbeiten, deren Leitung von mehreren Personen an unterschiedlichen Orten ausgeübt wird, die eine Managementgesellschaft beauftragt haben oder deren Geschäftsführer ihren Wohnsitz im Ausland haben. Hilfreich ist eine schriftliche Dokumentation, wo und durch wen die laufenden Geschäftsführungsentscheidungen getroffen werden – im Zweifel lässt sich der Ort der Geschäftsleitung durch klare Zuständigkeitsregelungen, Präsenztage und eine entsprechende Organisation auch aktiv steuern.

Gern prüfen wir mit Ihnen, ob in Ihrem Unternehmen Handlungsbedarf besteht, und entwickeln eine Struktur und Dokumentation, die zu Ihrer tatsächlichen Arbeitsweise passt.

* BMF-Schreiben vom 18.06.2026, IV B 2 – S 1301/01410/007/264 («Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die Begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht»), BStBl I 2026, S. 907.