

	Rz.
<b>IV. Betriebsstätten i. S. des § 12 Satz 2</b>	20 – 41
1. Stätte der Geschäftsleitung (Nr. 1)	21
2. Zweigniederlassungen (Nr. 2)	22, 23
3. Geschäftsstellen (Nr. 3)	24
4. Fabrikations- und Werkstätten (Nr. 4)	25
5. Warenlager (Nr. 5)	26
6. Ein- oder Verkaufsstellen (Nr. 6)	27
7. Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen (Nr. 7)	28, 29
8. Bauausführungen und Montagen (Nr. 8)	30 – 41
<b>V. Aus Rechtsprechung und Verwaltung</b>	42

## Verwaltungsanweisungen

Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze (Anh. III.2)

### I. Allgemeines

Dem **Begriff der Betriebsstätte** kommt im Steuerrecht eine wichtige Bedeutung zu. Was unter einer **Betriebsstätte** zu verstehen ist, wird deshalb auch eigens in § 12 definiert. Diese Definition ist z. B. maßgeblich für 1

§ 2a Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG,  
 § 6b Abs. 4 Nr. 2 und 3 EStG,  
 § 7g Abs. 2 Nr. 2 EStG,  
 § 38 Abs. 1 Nr. 1 EStG,  
 § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG,  
 § 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG,  
 § 8 Nr. 7 Satz 3 GewStG,  
 §§ 28 Abs. 1, 29, 30 GewStG,  
 § 3a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 UStG,  
 § 2 Abs. 1 Nr. 1 und 2 InvZulG 1999,  
 § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO,  
 § 138 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 AO.

Die Definition des Betriebsstättenbegriffs in § 12 ist aber **nicht immer anwendbar**. Der Begriff der Betriebsstätte beispielsweise bei Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte in § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG ist weiter auszulegen (vgl. BFH/NV 1997, 570 m. w. N.). Für das Lohnsteuerverfahren enthält § 41 Abs. 2 EStG eine eigenständige Betriebsstättendefinition. 2

Dementsprechend ist in jedem Anwendungsfall zu prüfen, ob nach dem **Sinn und Zweck des jeweiligen Einzelgesetzes** der Begriff der Betriebsstätte i. S. des § 12 oder ein anderer Begriff gilt. 3

Der Betriebsstättenbegriff des § 12 ist gegenüber der Vorläufer-Vorschrift des § 16 StAnpG weiter gefasst. Da die Geschäftseinrichtung oder Anlage nunmehr der **Tätigkeit eines Unternehmens** zu dienen hat und nicht mehr lediglich der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes, können nicht nur gewerbliche Unternehmen eine 4

Betriebsstätte haben, sondern auch Unternehmen der Land- und Forstwirtschaft oder von selbstständig Tätigen.

- 5 Unterhält ein inländisches Unternehmen eine Betriebsstätte im Ausland oder ein ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte im Inland, kommen regelmäßig **Doppelbesteuerungsabkommen** zum Zuge, deren Regelungen nach § 2 deutschen Steuergesetzen vorgehen. Diese Doppelbesteuerungsabkommen definieren den Begriff der Betriebsstätte überwiegend nach Maßgabe des Art. 5 des Musterabkommens der OECD (OECD-MA, Anh. III.10). Dieser Betriebsstättenbegriff stimmt nicht mit dem des § 12 überein, sondern ist enger gefasst. Zwar definiert Art. 5 Abs. 1 OECD-MA „Betriebsstätte“ generell als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, und erscheint insoweit praktisch deckungsgleich mit der Definition in § 12 Satz 1 AO. Die Unterschiede werden aber in den Ausführungen des Art. 5 Abs. 2–7 OECD-MA deutlich. So gelten Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden (Art. 5 Abs. 4 Buchst. a OECD-MA) ebenso wenig als Betriebsstätte wie feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen (Art. 5 Abs. 4 Buchst. d OECD-MA). Abweichend von § 12 Satz 2 Nr. 8 AO wird nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA eine Bauausführung oder Montage erst nach 12 Monaten zu einer Betriebsstätte.

Zu den Mitwirkungspflichten eines betroffenen Steuerausländers nach § 90 Abs. 2 vergleiche § 10 Rz. 3.

## II. Aufbau der Vorschrift

- 6 Während § 12 Satz 1 den **Grundtatbestand** des Betriebsstättenbegriffs enthält, werden in § 12 Satz 2 Beispielfälle angeführt, bei deren Vorliegen in jedem Fall eine Betriebsstätte anzunehmen ist. Die Aufzählung in § 12 Satz 2 ist jedoch nicht abschließend. Die dort genannten **Beispiele** können aber zur Auslegung der in § 12 Satz 1 genannten Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsstätte herangezogen werden.

## III. Grundtatbestand einer Betriebsstätte (§ 12 Satz 1)

- 7 Betriebsstätte ist nach § 12 Satz 1 jede **festе Geschäftseinrichtung** oder **Anlage**, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.
- 8 Die Annahme einer Betriebsstätte i. S. des § 12 Satz 1 setzt eine **Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche** voraus, die von einer gewissen Dauer ist, über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat, und die der Tätigkeit des Unternehmens dient (BFH, BStBl II 2008, 922; BFH/NV 2010, 753).

### 1. Geschäftseinrichtung oder Anlage

- 9 Als **Geschäftseinrichtung** wird allgemein jeder **körperliche Gegenstand** bzw. jede **Zusammenfassung körperlicher Gegenstände** behandelt, die geeignet sind, Grundlage