

STEUERRECHT

PROF. DR. STEFAN BENDLINGER*

Die neuen Verwaltungsgrundsätze des BMF zu Bau- und Montagebetriebsstätten

Der Begriff der Betriebsstätte ist im Maschinen- und Anlagenbau ein zentrales Element und entscheidend dafür, ob neben dem Ansässigkeitsstaat eines Unternehmens auch der Staat, in dem Projekte realisiert werden, die Unternehmensgewinne anteilig besteuern darf. Im Juni 2026 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben zu den Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht veröffentlicht. Darin finden sich auch Ausführungen zu Bau- und Montagebetriebsstätten unter Berücksichtigung der jüngsten Rechtsprechung des BFH und der im Kommentar zum OECD-Musterabkommen i. d. F. des Update 2025 zum Ausdruck gebrachten Auslegung des für das internationale Projektgeschäft relevanten Betriebsstättenbegriffs. Der folgende Beitrag befasst sich mit den für den Maschinen- und Anlagenbau relevanten Aussagen des BMF-Schreibens.

The concept of a permanent establishment is a key element in the mechanical and plant engineering sector and is decisive in determining whether, in addition to the company's country of residence, the country in which projects are carried out may also levy a proportionate tax on the company's profits. In June 2026, a decree from the Federal Ministry of Finance (BMF) was published setting out the administration's principles regarding the definition of a permanent establishment and the criteria for establishing its existence under domestic and international tax law. This decree also contains comments on construction and installation of permanent establishments, taking into account the latest case law of the Federal Fiscal Court (BFH) and the interpretation of building sites, construction and installation of permanent establishments as set out in the commentary on the OECD Model Tax Convention, as amended by Update 2025. The following article examines the provisions of the decree that are relevant to the mechanical and plant engineering sector.

I. Einführung

[1] Das deutsche Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 18.6.2026 ein Schreiben zu den *Grundsätzen der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht* (VWGBs)¹ veröffentlicht. Durch dieses Schreiben wird das BMF-Schreiben vom 24.12.1999;² insofern aufgehoben, als darin Aussagen zum Betriebsstättenbegriff und zur -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht getroffen werden.

[2] Der sog. „Christkindl-Erlass“ vom 24.12.1999 gilt jedoch insofern fort, soweit dies die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstätten-gewinnaufteilung (VWGBsGa)³ vorsehen. Das sind insbesondere Fälle, in denen weder § 1 Abs. 5 AStG noch die Regelungen der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV)⁴ anzuwenden sind, sowie für die Zwecke der „Escape-Klausel“ des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG. Die Endfassung der VWGBs weicht nur geringfügig von dem am 13.2.2026 veröffentlichten Entwurf⁵ ab.

[3] Die VWGBs beschäftigen sich mit

- der Auslegung des in § 12 Satz 1 AO definierten innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs,

- den Regelbeispielen in § 12 Satz 2 AO,
- dem Begriff des ständigen Vertreters in § 12 AO und mit
- der in Art. 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) enthaltenen abkommensrechtlichen Betriebsstättendefinition.⁶

*) Der Autor ist Steuerberater, Head of Private Clients und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz und Wien.

1) BMF, Grundsätze der Verwaltung für den Betriebsstättenbegriff und die -begründung im innerstaatlichen und internationalen Steuerrecht, IV B 2 – S 1301/01410/007/264 (18.6.2026).

2) BMF, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), IV B 4 – S 1300 – 111/99 (24.12.1999), BStBl I 1999, 1076 idF BMF, Betriebsstätten ohne Personalfunktion (sog. Funktionslose Betriebsstätten), IV B 5 – S 1341/19/10010 :003 (17.12.2019).

3) BMF, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWGBsGa, IV B 5 S 1341/12/10001-03 (22.12.2016), BStBl I 2017, 182.

4) BMF, Verordnung zur Anwendung des Fremdverhaltensgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes [Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung] (13.10.2013), BGBl I 2014, 1603.

5) S. Bendlinger, Neue deutsche Verwaltungsgrundsätze zur Auslegung der Betriebsstättenbegriffs, SWI 2026, 357 (357 ff.); Kunert/Porebski, Neues zur Betriebsstätte: Teilweise Überarbeitung des Betriebsstättenerlasses im Entwurf, DB 2026, 1226 (1226 ff.); Retzer/Bernhardt, BMF veröffentlicht Entwurf eines Erlasses zum Betriebsstättenbegriff, IWB 2026, 286 (286 ff.).

6) Verweise auf das OECD-MA und den OECD-MK beziehen sich auf die vom Rat der OECD am 18.11.2025 verabschiedete Fassung. OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention.

[4] Die VWGBs enthalten einzelfallbezogene Beispiele, wie zB zu Tätigkeiten in fremden Räumen, zu Dienstleistungs- und Managementgesellschaften, zu Marktständen, zur Tätigkeit in Kinderzimmern, zum Arbeiten im Homeoffice oder auf Schiffen, zur Betriebsstättenbegründung durch Influencer und zur Personalgestaltung.⁷

[5] Die jüngsten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Auslegung des Betriebsstättentatbestandes wurden in die VWGBs eingearbeitet.

[6] Die Ausführungen gelten sowohl für ausländische Betriebsstätten in Deutschland ansässiger Unternehmen als auch für deutsche Betriebsstätten im Ausland ansässiger Unternehmen.

[7] Die VWGBs enthalten nur Aussagen zum Betriebsstättenbegriff, beschäftigen sich jedoch nicht mit der Gewinnabgrenzung zwischen in- oder ausländischem Stammhaus bzw in- oder ausländischen Betriebsstätten. Die VWGBsGa gelten diesbezüglich unverändert weiter.

[8] Der folgende Beitrag fasst die für Bau- und Montagebetriebsstätten relevanten Aussagen der VWGBs zur Interpretation des Begriffs der Bau- und Montagebetriebsstätte zusammen.

II. Bauausführungen und Montagen in der Abgabenordnung

1. Begriffsbestimmung

[9] Gemäß § 12 Satz 1 AO gilt als **Betriebsstätte** „...jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient.“ Gemäß § 12 Satz 2 Nr. 8 AO sind als Betriebsstätten insbesondere anzusehen „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 Montagen länger als sechs Monate dauern.“ Übt ein Unternehmen auch andere Tätigkeiten aus, könnten diese parallel dazu auch eine feste Geschäftseinrichtung nach § 12 Satz 1 AO begründen.⁸

[10] Unter einer **Bauausführung** ist die Errichtung eines Bauwerkes einer Anlage oder von Teilen davon zu verstehen.

[11] Als **Montage** gilt das endgültige Zusammenfügen oder der Um- oder Einbau vorgefertigter Teile zu einem Ganzen. Bloße Reparatur- oder Instandsetzungsarbeiten gelten nicht als Montage.⁹

[12] Zu einer Bauausführung oder Montage i. S. d. § 12 Satz 2 Nr. 8 AO gehört regelmäßig auch die als Teilleistung ausgeführte Planungs- und Überwachungstätigkeit. Das soll auch dann gelten, wenn ein Generalunternehmer, der die Herstellung eines Werkes schuldet, nur die Überwachung mit eigenem Personal ausführt und ansonsten die Herstellung Subunternehmern überlässt.

[13] Entgegen den Ausführungen im OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA¹⁰ gehen die VWGBs jedoch davon aus, dass eine „reine und ausschließliche Bau- und Montageüberwachung“ keine Bau- oder Montagebetriebsstätte iSd § 12 Abs. 2 Nr. 8 AO begründet.¹¹ Deshalb hat Deutschland in einer „Observation“ zum OECD-MK seine Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht, dass Planungsleistungen vor Ort („on-site planning“) und die Überwachung über ein Bauprojekt („supervision over a construction project“), nur dann eine

Betriebsstätte begründen können, wenn durch diese Tätigkeiten die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllt werden.¹²

2. Berechnung der Baustellenfrist

[14] Eine Bauausführung besteht von dem Zeitpunkt an, an dem ein Unternehmen mit den Arbeiten – einschließlich aller vorbereitenden Arbeiten – an dem Ort beginnt, an dem das Bauwerk errichtet werden soll, also zB mit der Einrichtung eines Bauplanungsbüros oder der Aufnahme einer Baustelleneinrichtung. Im Allgemeinen bleibt eine Bauausführung so lange bestehen, bis die Arbeiten abgeschlossen oder endgültig eingestellt worden sind. Sofern auf einer Baustelle nur noch Material oder Geräte lagern, liegt keine Bauausführung mehr vor.¹³

[15] Eine Montage beginnt mit dem Eintreffen der ersten Person, die vom Montageunternehmen mit den vorzunehmenden Montagearbeiten betraut worden ist. Als „Montagearbeiten“ gelten auch solche Arbeiten, die der unmittelbaren Vorbereitung der eigentlichen Montage dienen. Soweit eine Montage Bestandteil eines Werklieferungsvertrages ist und in diesem Vertrag eine Abnahme des fertigen Werkes unter Mitwirkung des Montageunternehmens vorgesehen ist, so endet die Montage frühestens mit der Abnahme des fertigen Werkes.¹⁴

[16] Die in § 12 Satz 2 Nr. 8 AO vorgesehene sechsmonatige Zeitgrenze wird vom tatsächlichen Beginn oder Ende der Bauausführung oder Montagetätigkeit bestimmt. Der Tatbestand des § 12 Satz 2 Nr. 8 lit a AO lässt es nicht zu, separate Bauausführungen oder Montagen zusammenzufassen (projektbezogene Betrachtungsweise). § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit b AO erfordert jedoch bei „...eine[r] von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen...“ eine Zusammenfassung der jeweiligen Zeitdauern.

[17] Demnach soll eine Betriebsstätte begründet werden, wenn mehrere parallelaufende oder „...mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen...“ (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit c AO) einen Zeitraum von mehr als sechs Monate umfassen. Ausschlaggebend für die einheitliche Betrachtung verschiedener Bauausführungen oder Montagen soll dabei *ausschließlich die zeitliche Komponente* sein.

[18] Anders als für Zwecke des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA¹⁵, bedarf es aus innerstaatlicher Sicht also keiner geografischen Zusammengehörigkeit der einzelnen Bauausführungen oder Montagen.¹⁶ Das bedeute, dass aus innerstaatlicher Sicht beispielhaft die Anwesenheitszeit von Montagepersonal eines ausländischen Unternehmens

7) VWGBs, Rz 128 ff.

8) VWGBs, Rz 49.

9) VWGBs, Rz 50 f.

10) Der OECD-MK Tz 50 dritter Satz zu Art. 5 OECD-MA führt dazu aus: „On-site planning and supervision of the erection of a building are covered by paragraph 3. States wishing to modify the text of the paragraph to provide expressly for that result are free to do so in their bilateral conventions.“

11) VWGBs, Rz 52.

12) OECD-MK Tz 172 zu Art. 5 OECD-MA

13) VWGBs, Rz 53.

14) Tz 54 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

15) Tz 51 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

16) Tz 51 OECD-MK dritter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „A building site should be regarded as a single unit, even if it is based on several contracts, provided that it forms a coherent whole commercially and geographically. Subject to this proviso, a building site forms a single unit even if the orders have been placed by several persons (e. g. for a row of houses).“

an einer in Hamburg gelegenen Baustelle mit jener an einer Baustelle in München zusammenzurechnen ist, wenn die Projekte ohne Unterbrechung aufeinander folgen.

3. Fristhemmungen und Unterbrechungen

[19] Jahreszeitlich bedingte oder andere vorübergehende kurzfristige Arbeitsunterbrechungen (zB wegen schlechter Witterung, Streiks) und Unterbrechungen aus im Betriebsablauf liegenden Gründen (zB wegen Materialmangels oder anderer bautechnischer Gründe), lassen den Lauf der Sechsmonatsfrist unberührt. Die Frist wird weder gehemmt, noch läuft sie nach der Arbeitsunterbrechung erneut an.¹⁷

[20] Die Sechsmonatsfrist wird jedoch dann gehemmt, wenn die Bauausführung oder Montage aus nicht im Betriebsablauf liegenden Gründen (zB behördliche Anordnungen zum Infektionsschutz oder eine vertraglich nicht zu rechtfertigende Verzögerung der Abnahme durch den Kunden) nicht nur kurzfristig unterbrochen wird. „Nicht nur kurzfristig“ bedeutet länger als zwei Wochen.

[21] Weitere Voraussetzung für die Fristhemmung ist, dass die mit der Bauausführung oder Montage betrauten Personen von der Baustelle abgezogen werden. Mit Wiederaufnahme der Arbeiten läuft die Frist weiter.¹⁸

4. (Teil-)vergabe an Subunternehmer

[22] Bei einer Teilvergabe eines Auftrages an Subunternehmer sind die Zeiten, in denen diese an der Bau- oder Montagestelle tätig sind, im Rahmen von § 12 Satz 2 Nr. 8 AO dem Generalunternehmer zuzurechnen. Entgegen den Ausführungen im OECD-MK zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA¹⁹ nicht jedoch bei Totaldelegation.

III. Bauausführungen und Montagen im Abkommensrecht

1. Das Verhältnis zwischen deutschem Steuerrecht und Abkommensrecht

[23] Besteht auf Grundlage der AO eine deutsche Betriebsstätte einer beschränkt steuerpflichtigen Person (**Inbound-Fall**) oder nach dem Steuerrecht des anderen Staates eine ausländische Betriebsstätte einer in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Person (**Outbound-Fall**), ist in einem zweiten Schritt zu klären, ob auch auf Grundlage eines von Deutschland abgeschlossenen DBA eine Betriebsstätte besteht.

[24] Die VwGBs legen der Begriffsdefinition Art. 5 OECD-MA und die Ausführungen im OECD-MK zugrunde, wobei der OECD-MK nur insoweit auf die deutschen DBA anwendbar ist, als die im jeweiligen DBA enthaltenen Regelungen jenen des OECD-MA entsprechen.²⁰ Auch für abkommensrechtliche Bauausführungen und Montagen iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA sollen die Ausführungen zu § 12 Satz 2 Nr. 8 AO gelten.²¹ Das ändert nichts daran, dass nationales Steuerrecht und DBA-Recht zwei Rechtskreise sind, die unabhängig voneinander auszulegen sind.

[25] Gemäß Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründet eine Bauausführung oder Montage nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet. Eine Bauausführung oder Montage, welche diese zeitlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, ist weder nach Art. 5 Abs. 3 OECD-MA noch nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA eine abkommensrechtliche Betriebsstätte, selbst wenn zu ihr eine feste Geschäftseinrichtung gehört, die mit der Bau- oder Montage-

tätigkeit zusammenhängt (zB Büro in einem Baucontainer). Allerdings kann eine andere in einer solchen festen Geschäftseinrichtung ausgeübte Tätigkeit eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen,²² wie zB ein Baustellen-Koordinationsbüro, von dem aus mehrere kurzfristiger Bauausführungen oder Montagen geleitet werden.²³

2. Begriffsbestimmung

[26] Anders als das UN-Musterabkommen²⁴, das in Art. 5 Abs. 3 lit a UN-MA Bauausführungen oder Montagen oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeiten nennt – eine Formulierung die sich auch in einzelnen deutschen DBA findet – bezieht sich Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nur auf „...eine Bauausführung oder Montage.“

[27] Während der OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA ausführt, dass „on-site planning and supervision of the erection of a building...“²⁵ auch von Art. 5 Abs. 3 OECD-MA umfasst sind, geht die deutsche Finanzverwaltung davon aus, dass die bloße Bau- oder Montageüberwachung keine Bau- oder Montagebetriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA begründen kann.

[28] Deutschland hat in einer „Observation“ zum OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA zum Ausdruck gebracht, dass solche Überwachungsleistungen aus deutscher Sicht nur dann eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen können, wenn diese die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA erfüllen.²⁶ In zeitlicher Hinsicht sind diese Voraussetzungen aber bereits ab einer sechsmonatigen Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung gegeben.²⁷

3. Berechnung der Baustellenfrist

[29] Abkommensrechtlich sind zeitlich nebeneinander oder aufeinander folgende Bauausführungen zwecks Ermittlung der Baustellenfrist – anders als § 12 Satz 2 Nr. 8 lit b und c AO vorgesehen – getrennt zu beurteilen. Die zeitlichen Voraussetzungen gelten für jede Bauausführung oder Montage gesondert („The twelve-month test applies to each individual site or project.“²⁸).

[30] Mehrere Bauausführungen oder Montagen sind nur dann einheitlich zu betrachten, wenn zwischen diesen ein technischer und organisatorischer (wirtschaftlicher) Zusammenhang besteht. Die zeitlichen Voraussetzungen sind dann für diese zusammengefasst zu beurteilen.

[31] Anders als für Zwecke des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO, wonach für die Einheitsbetrachtung verschiedener Bauausführungen oder Montagen ausschließlich die zeitliche Komponente ausreichend sein soll,²⁹ bedarf es aus abkommensrechtlicher Sicht auch einer wirt-

17) Tz 57 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

18) Tz 58 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

19) Tz 54 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

20) Tz 70 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA. In Anlehnung an BMF IV B 2 – S 1301/01508/004/038, Veröffentlichung des Urteils des BFH v. 5.12.2023 – I R 42/20; Auslegung von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (24.12.2025).

21) VwGBs, Rz 81.

22) VwGBs, Rz 83.

23) VwGBs, Rz 85.

24) United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021.

25) Tz 50 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

26) Tz 206 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; Tz 84 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

27) Tz 28 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; Tz 23 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

28) Tz 51 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

29) VwGBs, Rz 56.

schaftlichen Zusammengehörigkeit einzelner Projekte.³⁰ Für sich allein gesehen ist es auch nicht ausreichend, dass die Arbeiten lediglich gleichartig sind, für denselben Auftraggeber erfolgen oder am selben Ort durchgeführt werden.³¹

[32] Die Beurteilung einer wirtschaftlichen Einheit mehrerer Bauausführungen oder Montagen bedarf einer einzelfallbezogenen, wertenden Betrachtung. Eine solche Einheit ist zB dann gegeben, wenn verschiedene Bauausführungen oder Montagen als **Gesamtprojekt** angesehen werden können. Dabei sind insbesondere die folgenden Kriterien maßgebend.³²

- Die Arbeiten finden in einem engen **zeitlichen Zusammenhang** zueinander statt. Von einem solchen kann dann ausgegangen werden, wenn kürzere Bauausführungen oder Montagen während der Zeit einer längeren Bauausführung oder Montage zusätzlich ausgeführt werden.
- Die *Leistungen sind gleichartig*. Das ist zB dann der Fall, wenn es sich bei den verschiedenen Bauausführungen oder Montagen um inhaltlich ähnliche Tätigkeiten handelt.
- Die Bauausführungen oder Montagen wurden **von einem einzigen Auftraggeber** entgegengenommen.
- Die einzelnen Projekte sind **organisatorisch verknüpft**, indem zB die Koordination sämtlicher betrachteter Bauausführungen oder Montagen durch eine Kontaktperson erfolgt.
- Die einzelnen Bauausführungen oder Montagen sind **technisch bzw funktional verflochten**.

[33] Ob die für eine Zusammenrechnung zeitlicher Anwesenheiten erforderliche geografische Zusammengehörigkeit einzelner Projekte gegeben ist („...provided that it forms a coherent whole commercially and geographically...“³³) ist anhand der Möglichkeit, ein in organisatorischer Hinsicht einheitliches Arbeiten zuzulassen, zu beurteilen.³⁴

[34] Werden mehrere Bauausführungen oder Montagen als eine wirtschaftliche und geografische Einheit betrachtet, liegt ein einheitliches Bauvorhaben und damit eine einheitliche Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA vor.³⁵ Eine Zusammenfassung von Bauausführungen oder Montagen in verschiedenen Staaten ist ausgeschlossen.³⁶

[35] Hinsichtlich der Begründung und Erweiterungen von Bau- und Montagebetriebsstätten bei **Folge- und Anschlussverträgen** verweisen die VWGBs auf die Ausführungen in den VWGBsGa.

- Besteht kein örtlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Bauausführungen und Montagen, sind für **Folgeverträge** die Voraussetzungen einer Betriebsstättenbegründung eigenständig zu prüfen. Als Beispiel wird in den VWGBsGa der Auftrag zum Bau eines Einkaufszentrums und die anschließende Errichtung eines Bürogebäudes genannt, die getrennt voneinander zu beurteilen wären.³⁷
- Anders ist es bei **Anschlussverträgen**, die idR keine neue selbständig zu beurteilende Bau- oder Montagebetriebsstätte begründen. Wird zB einem Unternehmen nach Fertigstellung der Erdarbeiten auch der Auftrag zur Errichtung eines Rohbaus erteilt, handelt es sich wegen des örtlichen und sachlichen Zusammenhangs um einen Anschlussvertrag und damit nur um eine einzige Bau- und Montagebetriebsstätte.³⁸

[36] Bei **örtlich fortschreitenden Bauausführungen** (zB Arbeiten an einem Schienen-, Straßen-, Kanalnetz oder in Zusammen-

hang mit dem Bau von Rohrleitenden oder bei schwimmenden Bauausführungen) ortet das BMF-Schreiben einen Gleichklang zwischen § 12 Satz 2 Nr. 8 AO und Art. 5 Abs. 3 OECD-MA. So übt ein Bauunternehmen, das eine Straße asphaltiert seine Tätigkeit „durch“ den Ort aus, an dem diese Arbeiten stattfinden.³⁹ Auch dann, wenn Teile einer großen Anlage innerhalb eines Staates an verschiedenen Orten montiert und an einen anderen Ort zur Endmontage verbracht werden, gelten die Arbeiten an den verschiedenen Orten als ein einziges Projekt. In diesem Fall ist es nicht entscheidungserheblich, dass die Arbeiten an dem einzelnen Ort weniger als zwölf Monate gedauert haben. Die an den einzelnen Orten erbrachten Tätigkeiten gelten als Teil eines einzigen Projektes, das als Betriebsstätte zu qualifizieren ist, wenn dessen Dauer zwölf Monate insgesamt überschritten hat.⁴⁰

4. Fristhemmungen und Unterbrechungen

[37] Zur Berechnung der steuerlichen Schonfrist des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA enthalten die VWGBs keine die Auslegung des § 12 Satz 2 Z 8 AO ergänzenden Aussagen, die sich ohnehin an der abkommensrechtlichen Interpretation des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA orientieren.⁴¹ Nach den Ausführungen im OECD-MK zu Art. 5 Abs. 3 OECD-MA beginnt der Fristenlauf an dem Tag, an dem mit den Arbeiten an der Baustelle begonnen wird, wobei Vorbereitungsarbeiten im Tätigkeitsstaat mitzuberücksichtigen sind, zB die Errichtung eines Bauplanungsbüros.⁴² Im Allgemeinen endet die Frist bei Fertigstellung oder endgültiger Arbeitseinstellung, wobei jene Zeiten, innerhalb derer eine Anlage getestet wird, in die Fristberechnung einzubeziehen sind.

[38] In der Praxis bildet der Zeitpunkt der Anlagenübergabe an den Kunden das Arbeitsende, solange weder der Auftragnehmer noch dessen Subunternehmer zwecks Fertigstellung der Anlage an der Baustelle arbeiten. Temporäre Unterbrechungen wirken weder fristhemmend noch unterbrechend. Gleiches gilt für saisonale oder andere temporäre Unterbrechungen, die etwa durch Materialmangel oder arbeitsrechtliche Probleme (zB Streiks) verursacht werden können. Müssen nach der Fertigstellung einer Anlage vor Ort noch Reparaturarbeiten aufgrund einer Garantie durchgeführt werden oder werden Mitarbeiter des Auftraggebers an der Anlage geschult, sind die dadurch notwendigen Anwesenheitszeiten bei der Berechnung der Baustellenfrist nicht zu berücksichtigen. Solche Tätigkeit können jedoch eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art. 5 Abs. 1 OECD-MA begründen, wenn die dafür geforderten Voraussetzungen erfüllt sind.⁴³

5. Vergabe an Subunternehmer

[39] Anwesenheitszeiten von Subunternehmern werden zwecks Berechnung der betriebsstättenrelevanten Baustellendauer als Zeiten des Generalunternehmers angesehen. Während gemäß § 12

30) Tz 51 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

31) VWGBs, Rz 86.

32) VWGBs, Rz 87.

33) Tz 51 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

34) VWGBs, Rz 88.

35) VWGBs, Rz 89.

36) VWGBs, Rz 90.

37) VWGBsGa, Rz 342.

38) VWGBsGa, Rz 343.

39) Tz 20 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

40) Tz 57 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

41) VWGBs, Rz 53.

42) Tz 54 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

43) VWGBs, Rz 55.

Satz 2 Nr. 8 AO das nur gelten soll, wenn ein Generalunternehmer Teile eines Auftrages an Subunternehmer vergibt,⁴⁴ werden für Zwecke der Berechnung der zwölfmonatigen Schonfrist des Art. 5 Abs. 3 OECD-MA die Anwesenheitszeiten von Subunternehmern an einer Bauausführung oder Montage auch bei Totalvergabe in die Fristberechnung einbezogen.⁴⁵ Ein Subunternehmer unterhält eine eigene abkommensrechtliche Betriebsstätte iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA, wenn seine Bau- oder Montagetätigkeit den in dem jeweiligen DBA vorgesehenen Zeitraum überschreitet.

6. Anti-Fragmentierungsregel

[40] Während sich das BMF-Schreiben mit der Anti-Fragmentierungsregel nach Art. 5 Abs. 4.1. OECD-MA betreffend vorbereitende und Hilfstätigkeiten auseinandersetzt,⁴⁶ finden sich in den VWGBs keine Ausführungen zum Umgang mit künstlichen Vertragstrennungen im Konzernverbund zwecks Vermeidung der Begründung einer Bau- oder Montagebetriebsstätte. Der OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA führt dazu aus, dass solchen Gestaltungen sowohl durch nationales Missbrauchsabwehrrecht der DBA-Vertragsstaaten als auch durch den „Principal Purpose Test“ (Art. 29 Abs. 9 OECD-MA) begegnet werden kann. Gleichzeitig wird DBA-Vertragsstaaten, die künstliche Vertragstrennung auch in ihren DBA ansprechen wollen vorgeschlagen, Art. 5 OECD-MA um eine Regelung zu ergänzen, die eine steuersubjektübergreifende Betrachtungsweise ermöglicht.⁴⁷

IV. Anwendbarkeit der VWGBs

[41] Der sog. „Christkindl-Erlass“ vom 24. Dezember 1999 wird durch die VWGBs aus Juni 2026 insoweit aufgehoben, als dieser Ausführungen zum Betriebsstättenbegriff und zur Betriebsstättenbegründung enthält. Im Übrigen soll das BMF-Schreiben vom 24. Dezember 1999 fortgelten, soweit dies die VWGBsGa aus Dezember 2016 bestimmen. Das gilt insbesondere dann, wenn weder § 1 Abs. 5 AStG noch die Regelungen der BsGaV anzuwenden sind sowie für Zwecke des § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG.⁴⁸ Die VWGBs sind in allen offenen Fällen anzuwenden, sofern gesetzliche Regelungen dem nicht entgegenstehen.⁴⁹ Die Aussagen zur Gewinnabgrenzung, insbesondere die VWGBsGa gelten unverändert weiter.

V. Fazit

[42] Das neue BMF-Schreiben zu den Grundsätzen der Verwaltung zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs nach deutschem Steuer-

recht und nach DBA-Recht auf Grundlage des OECD-Musterabkommens idF des Update 2025 ist aus der Sicht des Rechtsanwenders sehr zu begrüßen. Belegt durch Beispiele wird die aktuelle Verwaltungsauffassung zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs systematisch aufbereitet und strukturiert dargestellt. Der internationale Maschinen- und Anlagenbau erhält mehr Klarheit darüber, unter welchen Voraussetzungen aus deutscher Sicht Betriebsstätten begründet werden und Gewinne anteilig im Quellenstaat besteuert werden dürfen.

[43] Wenngleich darauf hingewiesen wird, dass zwischen dem innerstaatlichen und dem abkommensrechtlichen Begriff der Betriebsstätte „im Grundsatz“ ein hohes Maß an inhaltlicher Übereinstimmung besteht,⁵⁰ sind im Detail jedoch erhebliche Inkongruenzen zwischen dem für den Anlagenerrichter relevanten Begriff der Bauausführung oder Montage in § 12 Satz 2 Z 8 AO und jenem in der Definition der deutschen DBA, die Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nachgebildet sind, festzustellen.

[44] Unverständlich ist, warum sich die deutsche Finanzverwaltung dagegen wehrt, dass die bloße Bau- oder Montageüberwachung nicht als Bauausführung oder Montage iSd Art. 5 Abs. 3 OECD-MA gelten soll.

[45] Auch die Abweichungen zwischen nationalem und DBA-Recht betreffend den Umgang mit zeitlich nebeneinander bestehenden Projekten, Nach- und Folgeaufträgen bzw. Subunternehmervergaben bergen sowohl in Inbound- (Inlandsbetriebsstätten von Steuer ausländern) als auch in Outbound-Fällen (Auslandsbetriebsstätten von Steuerinländern) das Risiko doppelter Besteuerung. Insofern wäre es sinnvoll gewesen, den innerstaatlichen Begriff der Betriebsstätte in § 12 Satz 2 Z 8 AO noch stärker im Einklang mit Art. 5 Abs. 3 OECD-MA auszulegen.

44) VWGBs, Rz 59.

45) VWGBs, Rz 93; Tz 54 zweiter Satz OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA: „If an enterprise (general contractor) which has undertaken the performance of a comprehensive project subcontracts all or parts of such a project to other enterprises (subcontractors), the period spent by a subcontractor working on the building site must be considered as being time spent by the general contractor on the building project for purposes of determining whether a permanent establishment exists for the general contractor.“

46) VWGBs, Rz 105.

47) Tz 52 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA.

48) VWGBs, Rz 164.

49) VWGBs, Rz 165.

50) VWGBs, Rz 74.