

Abgabenordnung: AO

Koenig

6. Auflage 2026
ISBN 978-3-406-82744-0
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

erstreckende Teil der wirtschaftlichen Einheit muss selbst die Merkmale einer Betriebsstätte erfüllen (BFH 8.3.1988 – VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735; BFH 13.9.2000 – X R 174/96, BStBl. II 2001, 734). Zu weiteren Einzelheiten s. die Kommentarliteratur zu § 30 GewStG sowie FG Nürnberg 28.10.2010 – 4 K 1962/2008, EFG 2011, 559.

E. Abkommensrechtlicher Betriebsstättenbegriff

Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff des Art. 5 OECD-MA, dessen Vorbild 159 die Betriebsstättenartikel der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen nachgebildet sind, ist trotz zahlreicher Übereinstimmungen nicht begriffsideologisch mit dem Betriebsstättenbegriff des § 12.

I. Grunddefinition (Art. 5 I OECD-MA) und Negativkatalog (Art. 5 IV OECD-MA)

Der **Begriff der Geschäftseinrichtung** in Art. 5 OECD-MA stimmt mit dem des § 12 160 überein (BFH 7.6.2023 – I R 47/20, BFHE 280, 415; BFH 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; BFH 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462). Auch wenn die abkommensrechtliche Betriebsstättendefinition die Anlage (als Unterfall der Geschäftseinrichtung, → Rn. 40) nicht ausdrücklich erwähnt, dürfte sich hieraus keine Begriffs einschränkung ergeben.

Auch das **Kriterium der Festigkeit** ist im innerstaatlichen wie im Abkommensrecht 161 **begriffsideologisch** (BFH 18.12.2024 – I R 47/21, DStR 2025, 1013; BFH 7.6.2023 – I R 47/20, BFHE 280, 415; BFH 30.10.1996 – II R 12/92, BStBl. II 1997, 12; BFH 3.2.1993 – I R 80–81/91, BStBl. II 1993, 462). Dabei werden an die zeitliche Komponente der Festigkeit als Ausdruck der Verwurzelung unterschiedliche Anforderungen gestellt. Während für den **allgemeinen abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff** des Art. 5 I OECD-MA die **Mindestdauer von sechs Monaten** anerkannt wird (BFH 18.12.2024 – I R 39/21, DStR 2025, 1019; BFH 28.6.2006 – I R 92/05, BStBl. II 2007, 100; BFH 19.5.1993 – I R 80/92, BStBl. II 1993, 655), verlangt Art. 5 III OECD-MA für die Bauausführung oder Montage eine ausdrückliche Mindestfrist von zwölf Monaten, die damit doppelt so lang ist wie das innerstaatliche Erfordernis in § 12 S. 2 Nr. 8. Dabei bezieht sich die Mindestfrist nicht lediglich auf die Existenz der Geschäftseinrichtung, sondern auch auf die dortige Ausübung der Unternehmenstätigkeit.

Demgegenüber erweist sich der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff insoweit als 162 enger, als er nicht schon jede der Unternehmenstätigkeit dienende Funktion für eine Betriebsstättenbegründung ausreichen lässt, sondern fordert, dass die **Geschäftstätigkeit „durch die Geschäftseinrichtung“ ganz oder teilweise ausgeübt** wird (vgl. Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 10; iErg auch Heggmaier/Riedl/Wutschke IStR 2015, 92 (94 f.)). Konsequenterweise sieht daher Art. 5 IV OECD-MA eine Reihe an Ausnahmetatbeständen vor, die ungeachtet des Grundtatbestands nicht zur einer Betriebsstättenbegründung führen. Dazu zählen insb. Einrichtungen, in denen lediglich Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeübt werden (vgl. aber auch das von der jüngsten Rspr. vertretene enge Begriffsverständnis der vorbereitenden oder Hilfstätigkeit → Rn. 164). Während diesen im Kontext des § 12 zwar eine „dienende Funktion“ beikommen mag, überschreiten sie die insoweit deutlich **höhere Verwurzelungsschwelle** für Zwecke des Abkommensrechts nicht.

Diese grds. Verengung des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs wird dadurch 163 verstärkt, dass das **abkommensrechtliche Verständnis der Unternehmenstätigkeit** auf „ihrer Art nach“ unternehmerische Tätigkeiten beschränkt ist, die im Wesentlichen einer gewerblichen Tätigkeit iSd § 15 II EStG (bzw. seit der Streichung des Art. 14 OECD-MA, vgl. Art. 3 I Buchst. h OECD-MA, auch einer selbständigen Tätigkeit iSd § 18 EStG) entsprechen (vgl. BFH 28.4.2010 – I R 81/09, BStBl. II 2014, 754; BFH 24.8.2011 – I R

46/10, BStBl. II 2014, 764). Demgegenüber steht die Betriebsstätte iSd § 12 allen Unternehmen, die Gewinneinkünfte erzielen, offen und umfasst damit auch insb. die fiktiven innerstaatlichen Erweiterungen des Gewerbebetriebs (§ 15 III Nr. 1 und 2 EStG, §§ 16, 17 EStG), wie nicht zuletzt der Klammerzusatz in § 49 I Nr. 2 EStG verdeutlicht (vgl. BFH 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209).

- 164 Die im Abkommensrecht **erhöhten Anforderungen an die Verwurzelung der Unternehmenstätigkeit** mit dem Ort ihrer Ausübung spiegeln sich auch in dem **Negativkatalog des Art. 5 IV OECD-MA** wider: So zeichnen sich sämtliche Ausnahmetatbestände dadurch aus, dass den in den jeweiligen Einrichtungen ausgeübten Tätigkeiten eine im Vergleich zur eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit lediglich untergeordnete (vorbereitende oder Hilfs-) Funktion zukommt. Warenlager (Art. 5 IV Nr. 1 OECD-MA) sind ebenso wie Einkaufsstellen (Art. 5 IV Nr. 4 OECD-MA) anders als in § 12 S. 2 Nr. 5 bzw. Nr. 6 vom Betriebsstättenbegriff ausgeklammert, wenn es sich bei den zugrunde liegenden Tätigkeiten um Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art handelt. Aufgrund des der jüngsten BFH-Rspr. (BFH 18.12.2024 – I R 47/21, DStR 2025, 1013) zu entnehmenden engen Begriffsverständnisses der vorbereitenden und Hilfstätigkeiten dürfte der Anwendungsbereich des Negativkatalogs in der Praxis relativ gering sein, was die abkommensrechtliche Betriebsstätte der Betriebsstätte iSd § 12 wieder deutlich mehr annähert.
- 165 Die erhöhte Anforderung an die Verwurzelung dürften auch zur Folge haben, dass die **Anforderungen an das Verfügungsmachtkriterium** im abkommensrechtlichen Kontext konsequenterweise ebenfalls **gesteigert** sind.
- 166 Zu den internationalen Entwicklungen des Betriebsstättenbegriffs vgl. TK § 12 Rn. 46.

II. Regelbeispiele (Art. 5 II OECD-MA)

- 170 Wie auch § 12 S. 2 enthält auch Art. 5 II OECD-MA einige Regelbeispiele.
- 171 **Ort der Leitung (Art. 5 II Buchst. a OECD-MA).** Anders als § 12 S. 2 Nr. 1, der an die „Stätte der Geschäftsleitung“ anknüpft, spricht das Abkommensrecht vom „Ort der Leitung“, obwohl auch das Abkommensrecht an anderer Stelle (iRd Ansässigkeit, vgl. Art. 4 I OECD-MA) durchaus mit dem Begriff der „Geschäftsleitung“ operiert. In Ermangelung einer eigenen (abkommensrechtlichen) Definition oder anderweitiger Anhaltspunkte dafür, dass die Vertragsstaaten hier ein von der „Geschäftsleitung“ abweichendes Begriffsverständnis zugrunde legen wollten, ist auch insoweit von einer Begriffsidentität der (Geschäfts-)Leitungsbetriebsstätte im innerstaatlichen und im Abkommensrecht auszugehen. Ferner dürfte auch die Rspr. des BFH (vgl. BFH 28.7.1993 – I R 15/93, BStBl. II 1994, 1489), wonach die Geschäftsleitungsbetriebsstätte von dem Erfordernis einer festen Geschäftseinrichtung bzw. von dem Verfügungsmachtkriterium suspendiert (→ Rn. 122 ff.), ebenfalls auf die abkommensrechtliche Betriebsstätte übertragbar sein (Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 65).
- 172 Wesentlich mehr Bedenken bestehen gegen eine Übertragung des „No Floating Income“-Gedankens im Sinne einer Verneinung betriebsstättenloser Einkünfte auf das Abkommensrecht (→ Rn. 13), wonach die Unternehmensgewinne bei fehlenden anderweitigen Betriebsstätten stets vollständig der Geschäftsleitungsbetriebsstätte zuzuordnen sein sollen. Denn jedenfalls, wenn sich diese Geschäftsleitungsbetriebsstätte nicht im Ansässigkeitsstaat befindet, steht diese Handhabung im Widerspruch zu dem in Art. 7 I OECD-MA angelegten Regel-Ausnahme-Verhältnis der Zuordnung der Besteuerungsrechte. Danach steht das Steuerungsrecht an den Unternehmensgewinnen im Zweifel (und ungeachtet dessen, ob sich dort überhaupt eine Betriebsstätte befindet – diese wird nur im Betriebsstättenstaat gefordert –) dem Ansässigkeitsstaat zu.
- 173 **Zweigniederlassung (Art. 5 II Buchst. b OECD-MA).** Der abkommensrechtliche Begriff der Zweigniederlassung ist identisch mit dem des innerstaatlichen Rechts (§ 12 S. 2 Nr. 2, → Rn. 133; so auch Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 72).

Geschäftsstelle (Art. 5 II Buchst. c OECD-MA). Der abkommensrechtliche Begriff 174 der Geschäftsstelle stimmt mit dem des § 12 S. 2 Nr. 3 (→ Rn. 135) überein (BFH 17.12.1998 – I B 101/98, BFH/NV 1999, 753; FG Berlin-Brandenburg 2.9.2010 – 9 K 2510/04 B, DStRE 2011, 932; Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 73). Im Einzelfall kann hier eine Abgrenzung zu der „Hilfsbetriebsstätte“ nach Art. 5 IV Buchst. e OECD-MA erforderlich sein (Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 75).

Fabrikationsstätte (Art. 5 II Buchst. d OECD-MA) und Werkstätte (Art. 5 II Buchst. e OECD-MA). Gleichsam sind auch die Begriffe der Fabrikations- bzw. der Werkstätte in Art. 5 II Buchst. d und e OECD-MA deckungsgleich mit denen des § 12 S. 2 Nr. 4 (vgl. FG Baden-Württemberg 7.11.1996 – 3 K 54/93, BeckRS 1996, 30856761; Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 78).

Ausbeuten von Bodenschätzen (Art. 5 II Buchst. d OECD-MA). Auch das von 176 Art. 5 II Buchst. e OECD-MA erfasste Ausbeuten von Bodenschätzen ist begriffsideologisch mit seinem innerstaatlichen Pendant in § 12 S. 2 Nr. 7. Der insoweit unterschiedliche Wortlaut („Gewinnung“ in § 12 AO vs. „Ausbeutung“ in Art. 5 OECD-MA) ist unschädlich (vgl. Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 81). Ebenfalls ist es für den sachlichen Anwendungsbereich dieses Regelbeispiels unerheblich, dass die abkommensrechtliche Regelung (anders als die innerstaatliche Parallelvorschrift) nicht auch ausdrücklich örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten erfasst. Denn insoweit lassen die zur Abkommensauslegung heranzuziehenden Art. 5 Nr. 14 S. 3 und Nr. 20 OECD-MK auf eine weite Begriffsauslegung schließen (vgl. jedoch zur statischen Abkommensauslegung BFH 16.1.2014 – I R 30/12, BStBl. II 2014, 721).

Bauausführungen oder Montagen (Art. 5 III OECD-MA). Im Vergleich zu § 12 177 S. 2 Nr. 8 AO enger setzt Art. 5 III OECD-MA für die Betriebsstättenbegründung durch eine Bauausführung oder Montage eine Mindestdauer von zwölf und nicht lediglich sechs Monaten voraus. Die zu § 12 entwickelten Grundsätze zum Beginn, zum Ende und zur Unterbrechung der maßgeblichen Fristen sind auch iRd Abkommensrecht entspr. anwendbar (BFH 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694). Jedoch gestattet die abkommensrechtliche Regelung – anders als ihr innerstaatliches Pendant – **keine Zusammenrechnung von technisch und wirtschaftlich voneinander unabhängigen Bauausführungen bzw. Montagen** (vgl. zum DBA-Schweiz BFH 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; zum DBA-Ungarn BFH 16.5.2001 – I R 47/00, BStBl. II 2002, 846; zum DBA-Luxemburg BFH 19.11.2003 – I R 3/02, BStBl. II 2004, 932). Eine Zusammenbetrachtung ist allenfalls möglich, wenn und soweit es sich aus rechtlicher Sicht um eine einheitliche Bauausführung oder Montage handelt. Ob zwischen den einzelnen Arbeiten die dafür erforderliche „wirtschaftliche und geographische Einheit“ besteht, ist unter Berücksichtigung und Abwägung der Gesamtumstände zu beurteilen (BFH 21.4.1999 – I R 99/97, BStBl. II 1999, 694; vgl. auch Wassermeyer OECD-MA 2017 Art. 5 Rn. 118 mwN).

Ein weiterer wesentlicher Unterschied besteht darin, dass der abkommensrechtliche 178 Betriebsstättenbegriff den **abhängigen Vertreter** (abzugrenzen vom Makler, Kommissionär oder unabhängigen Vertreter vgl. Art. 5 VI OECD-MA) umfasst und für dessen im „Betriebsstättenstaat“ ausgeübte Tätigkeiten in Art. 5 V OECD eine abkommensrechtliche Betriebsstätte fingiert. Demgegenüber hält das innerstaatliche Recht hierfür in § 49 I Nr. 2 Buchst. a Var. 2 EStG einen eigenen Besteuerungstatbestand bereit, der über den ständigen Vertreter an einen eigens in § 13 geregelten Nexus anknüpft.

§ 13 Ständiger Vertreter

¹Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. ²Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

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

Schrifttum: Wassermeyer, Kritische Anmerkungen zur Vertreterbetriebsstätte, SWI 2010, 505; Leisner-Egensperger, Grenzen gesetzlicher Regelungen zum Internationalen Steuerrecht – Am Beispiel des „Ständigen Vertreters“ bei beschränkter Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 EStG, § 13 AO), IStR 2013, 889; Weber, Organe von Kapitalgesellschaften als ständige Vertreter i. S. d. § 13 AO, IStR 2017, 165.

I. Allgemeines

- 1 § 13 enthält erstmals eine gesetzliche Definition des ständigen Vertreters. Die in DBA enthaltene Verknüpfung zur Betriebsstätte ist in der AO aufgegeben worden. Im deutschen innerstaatlichen Recht begründet ein ständiger Vertreter mithin keine inländische Betriebsstätte (BFH 30.6.2005 – III R 47/03, BStBl. II 2006, 78). Der Begriff des ständigen Vertreters ist deshalb unabhängig von § 12 zu bestimmen (BFH 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395). Nach § 13 ist keine feste Geschäftseinrichtung (TK § 13 Rn. 1; Leisner-Egensperger IStR 2013, 894; krit. Wassermeyer SWI 2010, 508) oder ständige Einrichtung im Inland erforderlich (BFH 23.3.2022 – III R 35/20, DStR 2022, 1661). Andererseits besteht eine enge Parallele zum Betriebsstättenbegriff, sodass im Einzelfall die rechtliche Wertung des § 12 für die Auslegung des Begriffs des ständigen Vertreters herangezogen werden kann (BT-Drs. VI/1982, 104; BFH 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395; Gosch AO § 13 Rn. 1). § 13 ergänzt § 12 als Anknüpfungsmerkmal im Bereich des internationalen StRechts (zB beschränkte Stpfl.) und erzeugt regelmäßig dieselben Rechtsfolgen (anders aber das GewStG, s. § 2 I GewStG).
- 2 In **DBA** wird hingegen durch den ständigen Vertreter regelmäßig eine Betriebsstätte (Art. 5 V, VI OECD-MA) begründet. Die in DBA verwendete Vertreterdefinition ist ähnlich, jedoch erheblich enger. Im Gegensatz zu § 13 verlangen die DBA idR eine Abschlussvollmacht, die der Vertreter gewöhnlich ausübt. Zu den Einzelheiten wird auf die Literatur zu den DBA verwiesen. Für Zwecke innerstaatlichen Rechts, zB die Frage der Begründung einer beschränkten Stpfl. oder des Vorliegens ausländischer Einkünfte, ist ausschl. die Begriffsbestimmung des § 13 anzuwenden.

II. Ständiger Vertreter (S. 1)

1. Person

- 3 Ständiger Vertreter kann jede natürliche oder juristische Person sein (BFH 14.9.1994 – I R 116/93, BStBl. II 1995, 238). Eine Personenvereinigung ist nur ständiger Vertreter, soweit sie im Rechtsverkehr als solche auftritt, also als Subjekt (Arg. „eine Person“) den Sachweisungen eines Dritten unterliegen kann (äbnl. Schwarz/Pahlke/Keß § 13 Rn. 5; weitergehend Gosch AO § 13 Rn. 4; zur rechtlichen Verselbständigung der GbR s. BGH 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056); für rechtsfähige Personenvereinigungen iSd § 14a wird dies idR anzunehmen sein. Unerheblich ist, ob die Person im Inland einen Wohnsitz bzw. ihren Sitz oder die Geschäftsleitung hat (RFH 4.3.1927 – I B 1/27, RFHE 20, 310). Allerdings genügt es nicht, dass sich die Person lediglich vorübergehend oder zu gelegentlichen Reisen ins Inland begibt, ansonsten aber vom Ausland aus tätig wird (FG Niedersachsen 28.5.2003 – 11 K 335/99, EFG 2003, 1626). Die Inlandsaufenthalte müssen in einer Häufigkeit vorkommen, die in der Gesamtschau eine ständige, nachhaltige Repräsentanz des Unternehmens bedeutet (Gosch AO § 13 Rn. 4; zB als Arbeitgeber FG Niedersachsen 28.5.2003 – 11 K 335/99, EFG 2003, 1626). Unternehmer und ständiger Vertreter müssen personenverschieden sein, sodass der Unternehmer nicht selbst für das Unternehmen als ständiger Vertreter auftreten kann (BFH 18.12.1990 – X R 82/89, BStBl. II 1991, 395; BFH 23.10.2018 – I R 54/16, BStBl. II 2019, 365). Das **Organ einer juristischen Person** (sowie einer rechtsfähigen Personenvereinigung) kann ebenfalls nicht gleichzeitig deren ständiger Vertreter sein (so zu Recht TK § 13 Rn. 3a; Klein § 13

Rn. 2; aA BFH 23.10.2018 – I R 54/16, BStBl. II 2019, 365; hierzu Bärsch IStR 2019, 511; Bendlinger SWI 2019, 377; Denninger BB 2019, 1320; Werth DB 2019, 1355). Das Organ ist Kopf und Hand der KapGes und setzt als solches den Willen als organschaftlicher und nicht als rechtsgeschäftlicher Vertreter tatsächlich um (Scholz GmbHG § 35 Rn. 23). Deshalb fehlt es an der Personenverschiedenheit zwischen Vertreter und Unternehmen (Leidel IStR 2016, 823; eingehend TK § 13 Rn. 3a). Der Geschäftsführer einer GmbH ist deshalb, soweit er als Organ der KapGes handelt, nicht ständiger Vertreter der KapGes (Schwarz/Pahlke/Keß § 13 Rn. 5a; FG Düsseldorf 16.1.2003 – 15 K 8624/99 K, EFG 2003, 1125 mwN; aA Buciek FS Wassermeyer, 2005, 289; HHSp § 13 Rn. 5a; FG München 28.5.1998 – 7 V 1/98, EFG 1998, 1491; FG Niedersachsen 28.5.2003 – 11 K 335/99, EFG 2003, 1626); dagegen hat der Prokurist keine Organstellung inne (vgl. FG Sachsen 26.2.2009 – 8 K 428/06, BeckRS 2009, 26030220).

2. Geschäftsbesorgung

Die Geschäfte eines Unternehmers besorgt eine Person durch jede Tätigkeit wirtschaftlicher Art für das Unternehmen. Neben dem Abschluss von Rechtsgeschäften und rechtsgeschäftähnlichen Handlungen genügen auch rein tatsächliche Handlungen (BFH 14.7.1971 – I R 127/68, BStBl. II 1971, 776), nicht jedoch Hilfstätigkeiten von untergeordneter Bedeutung (Gebbers StBp 1989, 78). Die Geschäftsbesorgung durch den Vertreter muss für ein anderes Unternehmen erfolgen (BFH 23.10.2018 – I R 54/16, BStBl. II 2019, 365). Das erfordert in erster Hinsicht ein Tätigwerden im fremden Interesse (Bärsch IStR 2019, 511). Ein gleichzeitig bestehendes Eigeninteresse an der Ausführung der Geschäfte, auch im Rahmen eines eigenen Betriebes, ist unschädlich (BFH 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785). Nicht jede Erfüllung vertraglicher Pflichten beinhaltet eine Wahrnehmung der Interessen des Unternehmens. Hierfür ist vielmehr eine das Unternehmen **fördernde Aktivität** nötig. So ist der Betriebspächter nur dann ständiger Vertreter, wenn er über seine vertraglichen Pflichten hinaus die wirtschaftlichen Interessen des Verpächters hinsichtlich Erhaltung und Erneuerung der Betriebseinrichtungen wahrnimmt (BFH 12.4.1978 – I R 136/77, BStBl. II 1978, 494; BFH 20.4.2009 – I B 67/08, BeckRS 2009, 25015281). Die Besorgung von Hilfs- und Nebengeschäften gehört ebenfalls hierzu, soweit sie für den eigentlichen Unternehmenszweck unmittelbar förderlich ist (Gosch AO § 13 Rn. 5; HHSp § 13 Rn. 8; aA TK § 13 Rn. 4). Tätigkeiten allgemeiner Art, wie die Ausführung von Überweisungsaufträgen durch Banken oder die Beförderung der Geschäftspost, fördern den Unternehmenszweck nicht unmittelbar.

3. Nachhaltigkeit

Die vom Gesetz geforderte Nachhaltigkeit verdeutlicht, dass es sich um eine auf Dauer angelegte, auf einem Gesamtplan basierende und von Wiederholungsabsicht getragene Tätigkeit handeln muss (TK § 13 Rn. 7). Das bloße mehrfache Ausnutzen sich wiederholt bietender Gelegenheiten genügt nicht (Schwarz/Pahlke/Keß § 13 Rn. 7). Hinzutreten muss eine sich durch gewisse Regelmäßigkeit äußernde Planmäßigkeit des Handelns (FG München 10.9.1997 – 7 V 3061/97, DStRE 1998, 177). Deshalb erfüllt auch unter Beachtung der neueren Rspr. (→ Rn. 3) nicht jede grenzüberschreitende Aktivität eines Vorstands oder Geschäftsführers im Tätigkeitsstaat die Merkmale des § 13. Vielmehr bedarf es einer sachlichen oder personellen Inlandspräsenz von einigem Gewicht (BFH 23.10.2018 – I R 54/16, BStBl. II 2019, 365). Zur Vermeidung von Streitigkeiten empfiehlt sich daher eine sorgfältige Dokumentation der Inlandstätigkeiten des Organs (Denninger BB 2019, 1320). Eine feste zeitliche Grenze wie in § 12 S. 2 Nr. 8 besteht nicht (aA Gosch AO § 13 Rn. 8: sechs Monate; FG Sachsen 7.11.2017 – 3 K 61/15, BeckRS 2017, 149347). Nach der Rspr. (BFH 23.10.2018 – I R 54/16, BStBl. II 2019, 365) kommt es für die notwendige Intensität der Inlandstätigkeit darauf an, dass neben der Gesamtdauer der inländischen Aufenthalte insb. auch eine gewisse Regelmäßigkeit vorliegt, sodass etwa eine Person, die über einen längeren Zeitraum hinweg jede Woche oder

mehrmals im Monat immer wieder das Inland aufsucht, um Aufträge hereinzuholen oder Auslieferungen vorzunehmen, als ständiger Vertreter anzusehen ist.

4. Weisungsgebundenheit

- 6 Der ständige Vertreter muss im Rahmen der Geschäftsbesorgung den Sachweisungen des Geschäftsherrn unterliegen (FG Sachsen 26.2.2009 – 8 K 428/06, BeckRS 2009, 26030220). Persönliche oder wirtschaftliche Abhängigkeit ist nicht erforderlich. Ebenso wenig schadet rechtliche Selbständigkeit des Vertreters. Die Sachweisungsbefugnis kann sich aus einem Arbeits- oder Dienstverhältnis oder auch aus anderen schuldrechtlichen Vertragsverhältnissen (zB §§ 662, 675 BGB) ergeben. Ausreichend ist eine auf die konkrete Erledigung der Geschäfte bezogene Weisungsbefugnis, die in jedem Einzelauftrag oder in einer allgemeinen Rahmenvereinbarung begründet sein kann. Auf die zivilrechtliche Wirksamkeit kommt es nicht an, soweit die Vertragsparteien die Vereinbarung als verbindlich ansehen (TK § 13 Rn. 5). Der Vertreter unterliegt den Sachweisungen auch, wenn der Unternehmer seinen Willen lediglich aufgrund wirtschaftlicher oder anderweitiger Abhängigkeit tatsächlich durchsetzen kann (Schwarz/Pahlke/Keß § 13 Rn. 8). Befolgt der Vertreter die Anweisungen freiwillig, ohne hierzu gezwungen zu sein, unterliegt er nicht dem Willen des Unternehmers (aA Gosch AO § 13 Rn. 9).

III. Einzelfälle (S. 2)

- 7 § 13 S. 2 führt einige besonders bedeutsame Beispiele ständiger Vertretung an. Die Regelung ist nicht abschließend; die hier genannten Einzelfälle dienen nur zur Erläuterung der allgemeinen Vertreterdefinition. Aus diesem Grund müssen die aufgezählten Tätigkeiten jeweils alle tatbestandlichen Voraussetzungen des § 13 S. 1 erfüllen (TK § 13 Rn. 8). Die in S. 2 nicht ausdrücklich erwähnte Sachweisungsabhängigkeit zwingt nicht zu einer unterschiedlichen Begriffsbestimmung. Anders als in § 12 sind sämtliche Beispiele zwanglos unter die allgemeine Definition subsumierbar.
- 8 Zu dem von **S. 2 Nr. 1** erfassten Personenkreis gehören insb. Abschlussvertreter, die Verträge für Rechnung des Unternehmers und in dessen Namen oder im eigenen Namen abschließen (vgl. FG Hessen 1.11.2007 – 4 K 213/06, BeckRS 2007, 26026053). ZB Handlungsgehilfe (§§ 59, 55 I HGB), Versicherungsagent (BFH 14.7.1971 – I R 127/68, BStBl. II 1971, 776), Linienagenten einer Reederei (BFH 28.6.1972 – I R 35/70, BStBl. II 1972, 785), selbständiger Handelsvertreter (BFH 27.11.1963 – I 335/60 U, BStBl. III 1964, 76), Kommissionär (§ 383 HGB). Daneben werden auch Vermittlungstätigkeiten ohne Abschlussvollmacht erfasst, insb. Vermittlungsgehilfen (§ 75g HGB), Makler (Gebbers StBp 1989, 78).
- 9 **S. 2 Nr. 2** zählt zu den ständigen Vertretern Personen, die für den Unternehmer Warenlager unterhalten und hiervon Auslieferungen für Rechnung des Unternehmers vornehmen. Bloße Lagerhaltung (§ 416 HGB) oder Auslieferung im Namen des Lagerhalters begründen keine ständige Vertretung (Schwarz/Pahlke/Keß § 13 Rn. 11). Ausstellungsräume stellen keine Auslieferungslager dar.

Einzelfälle. Ständiger Vertreter ist zB auch: Bankier, der die gesamten Finanzgeschäfte des Unternehmens erledigt (TK § 13 Rn. 8); inländische Fluggesellschaft, die bestimmte Strecken für ausländische Gesellschaft fliegt und über einen Poolvertrag abrechnet (Gosch AO § 13 Rn. 12); Produktionsleiter, der die an Subunternehmer vergebenen Arbeiten einteilt und deren Ausführung überwacht (TK § 13 Rn. 8); Restaurantchef als Leiter der gastronomischen Einrichtungen auf einem Schiff (BFH 13.2.1974 – I R 218/71, BFHE 111, 416); Tankstellenpächter (BFH 16.8.1962 – I B 223/61 S, BStBl. III 1962, 477).

§ 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

¹Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. ²Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. ³Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

Schrifttum: Gosch, Veranstaltung von Trabrennen als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, BFH/PR 2009, 309; Kühner, Unbeschränkte wirtschaftliche Betätigung für Berufsverbände, DStR 2009, 1786; Wällenhorst, Gemeinnützigkeit: Ist die Gepräge Theorie überholt?, DStR 2009, 717; Müller-Thuns/Jehke, Gefährdung der Steuerbefreiung von Berufsverbänden gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften, DStR 2010, 905; Seer/Klemke, Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, 2015; Krebbers, Abgrenzung zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung, AO-StB 2012, 242; Bierenstiel, Die vermögensverwaltende Personengesellschaft, StBp 2017, 8; Röcken, Der Idealverein mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, MDR 2017, 1036; Schienke-Ohletz, Die Beteiligung gemeinnütziger Stiftungen an Unternehmen, BB 2018, 2012; Winheller/Vielwerth, Das mitgliedschaftliche Eigeninteresse an der wirtschaftlichen Betätigung des Vereins als Kernelement des wirtschaftlichen Vereins nach § 22 BGB, DStR 2018, 574.

I. Allgemeines

Gegenstand und Bedeutung. § 14 definiert den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb allg. 1 für alle StArten; verbindender Zweck ist dabei die Beachtung der staatlichen Wettbewerbsneutralität (TK § 14 Rn. 2). In zahlreichen StGesetzen dient er deshalb als Anknüpfungsmerkmal für die Stpfl. des Unternehmensträgers (zB § 5 I Nr. 5 KStG Berufsverbände; § 5 I Nr. 6 KStG, § 3 Nr. 10 GewStG Vermögensverwaltungsgesellschaften; § 5 I Nr. 7 KStG politische Parteien; § 5 I Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG steuerbegünstigte Körperschaften; § 5 I Nr. 12 KStG, § 3 Nr. 17 GewStG gemeinnützige Siedlungsunternehmen). Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes führt für die Körperschaft als StSubjekt grds. zu einer begrenzten Abkehr von der ansonsten gewährten StBefreiung, also zu einer partiellen Stpfl. (Ausnahmen: §§ 64 III, 65). Zudem gelten nach § 2 III GewStG die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (ausgenommen Land- und Forstwirtschaft) der sonstigen juristischen Personen des Privatrechts und der nicht rechtsfähigen Vereine als Gewerbebetriebe (BFH 20.3.2019 – VIII B 81/18, BFH/NV 2019, 712). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb kann Dritter iSd § 171 XV sein (BFH 11.12.2024 – VIII R 24/23, BStBl. II 2025, 504). Über die in den EinzelStG normierte Beschränkung der StBegünstigung entscheidet die FB im Rahmen der Veranlagung der jeweiligen StArt ohne gegenseitige Bindungswirkung (zu den Einzelheiten → § 51 Rn. 21 ff.). Zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben steuerbegünstigter Körperschaften → § 64 Rn. 1 ff. Anders als bei Körperschaften iSd §§ 51 ff. werden mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe anderer StSubjekte nicht als ein einheitlicher Betrieb behandelt. Die Ergebnisse gleichartiger Geschäftsbetriebe können für die Besteuerung jedoch zusammengefasst werden (KStR 4.2; vgl. § 4 VI KStG).

II. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (S. 1)

1. Allgemeines

§ 14 definiert den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch abschließende Aufzählung der 5 für sein Vorliegen unerlässlichen Merkmale. Fehlt ein Teilstück des gesetzlichen Tatbestandes, liegt kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Dies bedeutet allerdings nicht, dass die einzelnen Merkmale stets in gleicher Ausprägung erkennbar sein müssen. In Einzelfällen kann das eine oder andere Tatbestandsmerkmal stark verblassen oder besonders deutlich hervortreten. Gänzlich fehlen darf es jedoch nicht (Rooff DB 1985, 1156; ähnlich TK § 14 Rn. 4; HHSp § 14 Rn. 36: Typusbegriff). Ist der gesetzliche Tatbestand erfüllt, darf das

Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht werden, wie etwa einer bestimmten Umsatzhöhe (Gosch AO § 14 Rn. 8).

- 6 Abgrenzung zum Gewerbebetrieb.** Der Begriff wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterscheidet sich vom Gewerbebetrieb durch das Fehlen einer Negativabgrenzung zu den anderen Gewinneinkünften, umfasst also auch solche aus Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit (TK § 14 Rn. 5). Ferner ist weder eine Gewinnerzielungsabsicht noch eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich. Die Begriffsbestimmung für **Betriebe gewerblicher Art** von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 4 I 1 KStG) entspricht derjenigen des § 14 (Seer DStR 1997, 436). Allerdings ist für erstere eine Tätigkeit von einigem Gewicht erforderlich, die die FB idR bei einem Jahresumsatz von 45.000 EUR annimmt (KStR 4.1; vgl. aber FG Niedersachsen 20.3.2020 – 6 K 18/17, EFG 2020, 1870). Die Rspr. zu Betrieben gewerblicher Art ist folglich auch für § 14 von Bedeutung.

2. Tätigkeit

- 9** Tätigkeit erfasst jedes wirtschaftliche Verhalten zum Zwecke der Einnahmeerzielung. Insoweit besteht eine inhaltliche Parallele zur Leistung iSd § 3 UStG und der Betätigung iSd § 15 II EStG. Die Tätigkeit kann sowohl in aktivem Tun oder Dulden als auch im Unterlassen bestehen (BFH 30.7.1986 – V R 41/76, BStBl. II 1986, 874; HHSp § 14 Rn. 49; aA Schwarz/Pahlke/Keß § 14 Rn. 4). Unerheblich ist, ob die Tätigkeit gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten verstößt (§ 40; BVerfG 12.4.1996 – 2 BvL 18/93, NJW 1996, 2086). Die Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten durch Private im Wege der Beleihung steht der Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht entgegen (BFH 21.4.2022 – V R 26/20, BStBl. II 2022, 599; FG Saarland 30.6.2023 – 1 K 1232/21, npoR 2024, 247). Ein Geschäftslokal oder eine besondere Organisation ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit muss durch das StSubjekt oder ein zurechenbares Verhalten Dritter bewirkt werden. Deshalb kann die Handlung idR sowohl durch Organe des StSubjektes, durch Arbeitnehmer oder zur Erfüllung eingeschaltete Dritte (sog. Erfüllungsgehilfen) erfolgen (BFH 7.11.1990 – X R 143/88, BStBl. II 1991, 325). Wenngleich ein Auftreten nach außen, also eine **Teilnahme am Markt**, kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal und damit nicht erforderlich ist (BFH 21.4.2022 – V R 26/20, BStBl. II 2022, 599), wird eine Teilnahme am Markt regelmäßig zur Erzielung von Einnahmen erforderlich sein. Ob Einzelhandlungen eine Tätigkeit darstellen oder die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, richtet sich nach dem Sachzusammenhang der Einzeltätigkeiten (BFH 19.11.2003 – I R 33/02, BFH/NV 2004, 445 zu Sportveranstaltungen). Verschiedenen, ihrer Art nach unterschiedlichen Tätigkeiten fehlt grds. auch dann eine konzeptionelle Zusammengehörigkeit, wenn die Tätigkeiten wirtschaftlich eng miteinander verflochten sind und sich gegenseitig bedingen (BFH 27.3.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103).

3. Selbständigkeit

- 11** Die Tätigkeit muss selbständig ausgeübt werden. Im Schrifttum wird zumeist auf die inhaltliche Übereinstimmung zu §§ 15 II, 18 EStG, 2 UStG hingewiesen, mithin Selbständigkeit als **persönliche Entscheidungsfreiheit** für die ausgeübte Tätigkeit verstanden (Schwarz/Pahlke/Keß § 14 Rn. 5; TK § 14 Rn. 7; ähnlich HHSp § 14 Rn. 59 ff.). Danach ist selbständig, wer die Tätigkeit auf eigene Rechnung und Gefahr ausübt und dabei Art, Ort und Zeit seiner Tätigkeit weitgehend selbst bestimmen kann (BFH 24.11.1961 – VI 183/59 S, BStBl. III 1962, 37). Maßgeblich ist das Gesamtbild der Verhältnisse unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung. Zu einzelnen Kriterien vgl. BFH 14.6.1985 – VI R 150/82, BStBl. II 1985, 661.

Demgegenüber versteht der BFH (BFH 18.1.1984 – I R 138/79, BStBl. II 1984, 451; BFH 24.1.2019 – V R 63/16, BStBl. II 2019, 392; ebenso Gosch AO § 14 Rn. 25)