

P&O Newsflash

aktuell

Aktuelle Informationen und neueste Entwicklungen

Ausgabe 1, März 2022

Lohnsteuer

Ausländische Betriebsstätten einer im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft - Kein Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA

Das niedersächsische Finanzgericht (FG) hat mit Urteilen vom 16. Dezember 2021 (11 K 14196/20, 11 K 14197/20 und 11 K 14198/20) entschieden, dass die ausländische Betriebsstätte einer im Inland ansässigen rechtlich selbständigen Person als solche nicht als Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA anzusehen ist und der von der Rechtsprechung entwickelte sog. wirtschaftliche Arbeitgeber-Begriff nur auf eine „rechtlich selbständige Person“ abstellt.

Danach gilt die im Inland ansässige Kapitalgesellschaft (Stammhaus) als (zivilrechtlicher) Arbeitgeber i.S.d. § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der im Ausland wohnhaften Arbeitnehmer, die für die ausländische Betriebsstätte tätig werden. Soweit die in Deutschland tätigen Arbeitnehmer weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, unterliegen sie mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für ihre Tätigkeit in Deutschland gemäß § 19 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) EStG der beschränkten Steuerpflicht (§§ 1 Abs. 4, 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) und das Stammhaus hat eine Lohnsteuereinkhaltungsverpflichtung.

Sachverhalt zum FG-Urteil vom 16. Dezember 2021

Die Klägerin wird in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft (AG) betrieben. Ihr Stammhaus befindet sich in Deutschland. Sie ist über Zweigniederlassungen weltweit tätig. Die mit der Klägerin in einem zivilrechtlichen Anstellungsverhältnis stehenden Arbeitnehmer waren entweder im Stammhaus oder aber bei den

ausländischen Zweigniederlassungen tätig. Die in den Auslandsniederlassungen tätigen Arbeitnehmer waren jeweils im betreffenden Beschäftigungsstaat wohnhaft. Die auslandsansässigen Arbeitnehmer kamen unregelmäßig für kurzfristige Dienstreisen (zu Schulungen, Seminaren, Workshops etc.) nach Deutschland, insbesondere zum Stammhaus. Diese Dienstreisen nahmen die Arbeitnehmer im Interesse der jeweiligen Auslandsniederlassung vor. Diese übernahm ebenso die gesamten mit dieser Tätigkeit verbundenen Kosten. Eine Kostenerstattung durch das deutsche Stammhaus erfolgte nicht.

Die Klägerin hat die Lohnsteuerbeträge für die im Inland ansässigen und beschäftigten Arbeitnehmer im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldung erklärt. Zusätzlich hat sie geschätzte Lohnsteuerbeträge für Inlandsdienstreisen von Arbeitnehmern ihrer ausländischen Niederlassungen entsprechend der vom Finanzamt erteilten Anrufungsauskunft angemeldet. Gegen die Lohnsteuer-Anmeldung legte die Klägerin Einspruch ein, den das Finanzamt per Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückwies. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass das Besteuerungsrecht für die Dienstreisen nach Deutschland gemäß Art. 15 Abs. 1 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat Deutschland zustehe. Denn die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA seien nicht erfüllt, weil die Klägerin im Streitfall Arbeitgeberin der Arbeitnehmer ihrer Auslandsniederlassungen sei.

Die Klägerin hat Klage erhoben und beantragt, die Lohnsteuer-Anmeldung in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Lohnsteuer um den Betrag, der auf die Inlandsdienstreisen der bei ausländischen Betriebsstätten (hilfsweise der bei den EU-ausländischen Betriebsstätten) der Klägerin in DBA-Vertragsstaatenbeschäftigten Arbeitnehmer entfällt, herabgesetzt und entsprechend niedriger festgesetzt wird.

Ausführungen der Klägerin

Zur Begründung trägt die Klägerin u.a. vor, dass die Unterwerfung des anteilig auf die Inlandstage der auslandsansässigen Mitarbeiter entfallenden Arbeitslohns unter den deutschen Lohnsteuerabzug in den Fällen ausgeschlossen sei, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zwischen Deutschland und dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat bestehe. Dies ergebe sich aus einer Auslegung der maßgeblichen DBA in Orientierung am OECD-MA unter Berücksichtigung höherrangigen Rechts.

Hinsichtlich des auf die Inlandstage der im Ausland ansässigen Arbeitnehmer entfallenden Arbeitslohns sei die Klägerin nicht nach § 38 EStG zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. Diese Pflicht entfalle, wenn der betreffende Arbeitslohn nach einem DBA in Deutschland nicht besteuert werden dürfe.

Im Streitfall sei die jeweilige Auslandsniederlassung als maßgeblicher Arbeitgeber i.S.v. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA anzusehen. Als Arbeitgeber i.S.v. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA sei derjenige anzusehen, der die Vergütungen für die ihm geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trage. Dem Staat der vorübergehenden Tätigkeit des Arbeitnehmers solle kein Besteuerungsrecht zukommen, wenn der gezahlte Arbeitslohn den seiner Steuerhoheit unterliegenden Gewinn des Betriebs nicht gemindert habe.

Die Klägerin hat auch betont, dass laut OECD-Approach (AOA) die Betriebsstätte u.a. gemäß Art. 7 Abs. 1 und 2 OECD-MA 2010 fiktiv als selbständiges Unternehmen behandelt wird. Vor diesem Hintergrund entstehe auf Ebene des OECD-MA ein Wertungswiderspruch, wenn eine Betriebsstätte im Rahmen der Gewinnermittlung wirtschaftlich alle Konsequenzen eines Arbeitgebers zu tragen habe, im Rahmen der Zuweisung des Besteuerungsrechts bzgl. der Arbeitnehmervergütungen nach Art. 15 Abs. 2 OECD-MA jedoch nicht als Arbeitgeber zu sehen sei. Eine konsequente Anwendung des wirtschaftlichen Verständnisses des Arbeitgeber-Begriffs verlange daher, dass auch Betriebsstätten bei AOA-konformer Auslegung des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA als fiktive wirtschaftliche Arbeitgeber, der ihnen funktional zuzuordnenden Mitarbeiter anzusehen seien.

Die beiden ergänzenden Bestimmungen in Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) und c) OECD-MA sollten zudem sicherstellen, dass der Staat, zu dessen Lasten die Lohnzahlungen erfasst würden, einen Ausgleich in Form des Anspruchs auf die Lohnbesteuerung dieser Vergütungen erhalte. Beide Ziele würden aber verfehlt, wenn man im Falle kurzfristiger Dienstreisen, der bei ausländischen Betriebsstätten tätigen Arbeitnehmer zum deutschen Stammhaus die Anwendung des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA ausschließen und damit ein Besteuerungsrecht Deutschlands als Tätigkeitsstaat annehmen würde.

Entscheidung des FG vom 16. Dezember 2021

Gemäß FG-Entscheidung ist die Klage unbegründet. Die Klägerin ist lohnsteuerrechtlich als inländische Arbeitgeberin i.S.d. § 38 Abs. 1 Satz.1 Nr.1 EStG anzusehen und die Klägerin hatte den Lohnsteuerabzug für ihre beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer vorzunehmen.

Arbeitgeber ist derjenige, dem der Arbeitnehmer die Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird oder dessen Weisungen er zu folgen verpflichtet ist, § 1 Abs. 1 und 2 LStDV. Arbeitgeber ist danach regelmäßig der Vertragspartner des Arbeitnehmers aus dem Dienstvertrag. Die Klägerin und nicht ihre jeweilige ausländische Zweigniederlassung ist als Vertragspartnerin zivilrechtliche Arbeitgeberin der hier in Rede stehenden im Ausland wohnhaften Arbeitnehmer.

Auch abkommensrechtlich kommt das FG zu keiner abweichenden Beurteilung.

Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA steht Deutschland für auf seinem Territorium ausgeübte unselbständige Arbeit das unbeschränkte Besteuerungsrecht zu. Durch Abs. 2 wird das ausschließliche Besteuerungsrecht des Wohnsitzstaates festgeschrieben, das Arbeitsortprinzip also zugunsten einer Vereinfachung durchbrochen. Abs. 2 ist lex specialis gegenüber Abs. 1.

Im Streitfall sind die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 Buchst. a) und c) OECD-MA unstreitig erfüllt. Die ausländischen Arbeitnehmer der Klägerin hielten sich während ihrer Inlandsdienstreisen nicht länger als 183 Tage in Deutschland auf und ihre Vergütungen wurden ausschließlich von der jeweils im Ausland befindlichen Betriebsstätte der Klägerin getragen. Weder die Klägerin als Stammhaus in Deutschland noch eine ihrer in Deutschland befindlichen Betriebsstätten trugen die Vergütungen.

Die Beteiligten streiten im Übrigen darüber, ob die in Deutschland ansässige Klägerin oder ihre im Ausland befindlichen Betriebsstätten jeweils als Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA anzusehen sind. Der Begriff „Arbeitgeber“ ist im OECD-MA nicht definiert. Die höchstrichterliche Rechtsprechung hat den abkommensrechtlichen Arbeitgeber-Begriff ausgedehnt und wendet den sog. wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriff an. Danach ist Arbeitgeber diejenige rechtlich selbständige Person, die die Vergütungen für die ihr geleistete unselbständige Arbeit wirtschaftlich trägt. Dieser Arbeitgeber-Begriff stellt auf eine „rechtlich selbständige Person“ ab. Im Streitfall handelt es sich um unselbständige Zweigniederlassungen, die zivilrechtlich nichtrechtsfähig seien. Auch vor diesem Hintergrund könnten sie zivilrechtlich nicht Vertragspartner und damit Arbeitgeber sein. Nach Art. 5 OECD-MA bleibt die Betriebsstätte als solche unselbständig, kann somit kein Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinn sein, und wird nur zum Zwecke der Gewinnzuordnung nach Art. 7 OECD-MA fiktiv (nach AOA) verselbständigt.

Der erkennende Senat ist der Auffassung, dass im Streitfall die Klägerin – und nicht die jeweilige Zweigniederlassung (Betriebsstätte) – als Arbeitgeber i.S.d. Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA anzusehen ist. Der Wortlaut des Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) unterscheidet ausdrücklich zwischen den Begriffen Betriebsstätte und Arbeitgeber. Der Regelungsbereich des Buchst. c) wäre ausgehöhlt, wenn die Betriebsstätte unter den Arbeitgeber-Begriff des Buchst. b) zu fassen wäre. Folglich sind nach Auffassung des niedersächsischen FG die Voraussetzungen des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA nicht erfüllt und Deutschland steht das Besteuerungsrecht für die Inlandsarbeitstage der im Ausland ansässigen Arbeitnehmer zu.

Darüber hinaus konnte das Gericht im Streitfall keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, die Niederlassungsfreiheit sowie die Arbeitnehmerfreizügigkeit feststellen.

Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Streitsache zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Revisionen sind beim BFH unter den Az. I R 8/22, I R 7/22 und I R 9/22 anhängig.

Fazit

Nach Auffassung des niedersächsischen FG hat Deutschland das Besteuerungsrecht für Inlandsarbeitstage der ansonsten bei den Auslandsniederlassungen tätigen Arbeitnehmern. Gemäß § 38 EStG ist das Stammhaus als Arbeitgeber zum Lohnsteuereinbehalt verpflichtet. An der übermäßigen Komplexität des damit einhergehenden Besteuerungsverfahrens ändert auch die ab dem 01.01.2020 eingeführte Möglichkeit nichts, gemäß § 40a Abs. 7 EStG die Lohnsteuer für Bezüge von kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, die einer ausländischen Betriebsstätte dieses Arbeitgebers zugeordnet sind, mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % des Arbeitslohns zu erheben. Die bloße Anwendung eines einheitlichen Pauschaltarifs von 30 % entbindet inländische Unternehmen nämlich nicht davon, für jeden einzelnen betroffenen Arbeitnehmer den rechnerisch auf die Inlandstage entfallenden Anteil am Arbeitslohn individuell zu bestimmen.

Handlungsempfehlung

- Prüfung, ob Inlandsarbeitstage von ansonsten bei ausländischen Niederlassungen tätigen Arbeitnehmern vorliegen.
- Sofern Lohnsteuer bereits angemeldet und abgeführt wurde, Einspruch gegen alle noch offenen Lohnsteueranmeldungen mit Verweis auf die Anhängigkeit beim BFH, um Rechtsposition zu schützen. Bei anders lautender BFH-Entscheidung könnte Lohnsteuer somit zurückgefordert werden.
- Sofern noch keine Lohnsteuer angemeldet und abgeführt wurde, Beurteilung und Verringerung von Haftungs- sowie bußgeld- und strafrechtlichen Risiken durch Hinzuziehung von fachlicher Expertise (u.a. Pflicht zur unverzüglichen Anzeige und Berichtigung, lohnsteuerliche und strafrechtliche Beratung).
- Identifizierung, ob und inwieweit eine tatsächliche Doppelbesteuerung vorliegt.

Bei Fragen rund um die Entscheidung des niedersächsischen Finanzgerichts und deren Auswirkungen auf Ihre Arbeitgeberpraxis sprechen Sie uns gerne an. Wir freuen uns, mit Ihnen ins Gespräch zu kommen.

Über uns

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Sabine Ziesecke
Tel.: +49 30 2636-5363
sabine.ziesecke@pwc.com

Düsseldorf

Stephanie Tigges
Tel.: +49 211 9812289
stephanie.martina.tigges@pwc.com

München

Matthias Schmitt
Tel.: +49 89 5790-6308
matthias.schmitt@pwc.com

Frankfurt am Main

Stefan Sperandio
Tel.: +49 69 9585-5160
stefan.sperandio@pwc.com

Hamburg

Jan-Hinrich Meyer
Tel.: +49 40 6378-2470
jan-hinrich.meyer@pwc.com

Stuttgart

Therese Faralisch-Berdux
Tel.: +49 711 25034-3450
therese.faralisch-berdux@pwc.com

Ihr Fachansprechpartner

Lohnsteuer

Hannes Zug

Tel.: +49 40 6378-2402
hannes.zug@pwc.com

Mareike Petermöller

Tel.: +49 211 981-4304
mareike.petermoeller@pwc.com

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

Heike Hollwedel

Tel.: +49 89 5790-6130

heike.hollwedel@pwc.com

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© März 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

"PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de