Downloaded from Blogs on 23.11.2026 03:45

By PwC Deutschland | 17 February 2022

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

In drei Urteilen hat das Niedersächsische Finanzgericht zu der Frage Stellung genommen, ob ausländische Betriebsstätten einer im Inland ansässigen Kapitalgesellschaft als Arbeitgeber i.S. des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-Musterabkommens (OECD-MA) anzusehen sind.

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 03:45

Sachverhalt

Die in Deutschland ansässige Klägerin wird in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft betrieben und ist über Zweigniederlassungen weltweit tätig. Die in den Auslandsniederlassungen tätigen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer hatten ihren Wohnsitz jeweils im Beschäftigungsstaat. In unregelmäßigen zeitlichen Abständen kamen sie für kurzfristige Dienstreisen z. B. zu Schulungen oder Projektarbeiten zum Stammhaus nach Deutschland.

Diese Inlandsdienstreisen nahmen sie im Interesse der jeweiligen Auslandszweigniederlassung vor, die neben der kompletten Tätigkeitsvergütung auch die anfallenden Reisekosten trug. Die gesamten mit der Tätigkeit dieser Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter verbundenen Kosten erfasste die jeweilige Auslandsniederlassung in ihrer Buchführung. Das deutsche Stammhaus erstattete diese Kosten weder ganz noch teilweise.

Das beklagte Finanzamt nahm bei der Klägerin als inländischer Arbeitgeberin gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) einen Lohnsteuerabzug von dem auf die Inlandsdienstreisen entfallenden Arbeitslohn der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ihrer ausländischen Betriebsstätten vor.

Richterliche Entscheidung

Die hiergegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Nach Überzeugung des Niedersächsischen Finanzgerichts steht das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, der auf die Inlandstage der ausländischen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer entfällt, dem Tätigkeitsstaat Deutschland zu.

Zur Überzeugung des Finanzgerichts ist die Klägerin – und nicht die jeweilige Zweigniederlassung (Betriebsstätte) – als Arbeitgeberin i.S. des Art. 15 Abs. 2 Buchst. b) OECD-MA anzusehen. Der Wortlaut des Art. 15 Abs. 2 Buchst. c) unterscheide 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.

Überdies verknüpfe der Wortlaut des Buchst. b) den Arbeitgeber-Begriff und die Ansässigkeit miteinander. Daraus folge, dass ein Arbeitgeber **ansässig** sein könne. Wie der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 29. Januar 1986, I R 109/85, bereits zutreffend ausgeführt habe, könne eine Betriebsstätte nicht in einem Vertragsstaat ansässig sein.

Zudem handele es sich im Streitfall um unselbständige Zweigniederlassungen, die zivilrechtlich nicht rechtsfähig seien. Auch vor diesem Hintergrund könnten sie zivilrechtlich nicht Vertragspartner und damit Arbeitgeber sein. Der von der Rechtsprechung entwickelte wirtschaftliche Arbeitgeber-Begriff stelle auf eine „rechtlich selbständige Person“ ab. Nach Art. 5 OECD-MA bleibe die Betriebsstätte als solche aber unselbständig und werde allein zum Zwecke der Gewinnzuordnung nach Art. 7 OECD-MA fiktiv verselbständigt.

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

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 03:45

Fundstelle

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteile vom 16. Dezember 2021 (11 K 14196/20, 11 K 14197/20 und 11 K 14198/20), siehe den Newsletter 1/2022 des Finanzgerichts; die Revisionen sind beim BFH unter den Az. I R 8/22, I R 7/22 und I R 9/22 anhängig.

Keywords

Arbeitgeber, Betriebsstätte, Einkommensteuerrecht, Internationales Steuerrecht, OECD-Musterabkommen