

# 03 | Zur Arbeitgebereigenschaft von Betriebsstätten und daraus folgende lohnsteuerliche Konsequenzen

Juni 2025

Dieser Artikel erläutert ausführlich die Arbeitgebereigenschaft von (ausländischen) Betriebsstätten inländischer Unternehmen nach Abkommensrecht und die sich daraus ergebenden lohnsteuerlichen Konsequenzen für sogenannte Stammhaus-Pendler nach Deutschland.



Mit seinem Urteil vom 12. Dezember 2024 (Az. VI R 25/22) hat der Bundesfinanzhof (BFH) die gängige Praxis zur Arbeitgebereigenschaft einer Betriebsstätte nach Abkommensrecht bestätigt.

Der BFH hatte die Frage zu klären, ob eine ausländische Betriebsstätte eines in Deutschland ansässigen Unternehmens als Arbeitgeber im Sinne von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gelten kann.

## BFH-Urteil vom 12. Dezember 2024

Im Urteilsfall ging es um eine europäische Aktiengesellschaft (ansässig in Deutschland) mit zahlreichen Zweigniederlassungen im Ausland. Die in den Zweigniederlassungen beschäftigten Mitarbeitenden reisten in unregelmäßigen Abständen für kurzfristige Dienstreisen (beispielsweise für Schulungen, Seminare, Workshops, Projektarbeiten oder Managementforen) nach Deutschland. Sie hielten sich nicht mehr als 183 Tage im Steuer- bzw. Kalenderjahr bzw. innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Jahres beginnt oder endet, in Deutschland auf. Die Dienstreisen nahmen die Mitarbeitenden im Interesse der jeweiligen Auslandsniederlassung vor, welche neben der kompletten Tätigkeitsvergütung auch die Reisekosten getragen hat. Die gesamten mit der Tätigkeit dieser Mitarbeitenden verbunde-

nen Kosten erfasste die jeweilige Auslandszweigniederlassung in ihrer Buchführung. Das deutsche Stammhaus erstattete diese Kosten nicht.

Die Klägerin (das deutsche Stammhaus) hatte die Lohnsteuer für diese Inlandsdienstreisen gemäß einer Anrufungsauskunft des Finanzamts geschätzt und angemeldet, argumentierte nun jedoch, dass keine (Lohn-)Versteuerung für die Vergütungsanteile ihrer im Ausland ansässigen Mitarbeitenden im Falle inländischer Dienstreisen vorzunehmen war.

Als Begründung wurde angeführt, dass nach den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen nicht Deutschland, sondern dem ausländischen Ansässigkeitsstaat das alleinige Besteuerungsrecht für die Vergütung der ausländischen Mitarbeitenden zustand: In allen Fällen hatten die Mitarbeitenden die 183-Tage-Grenze unterschritten und die Vergütungen wurden von einem Arbeitgeber getragen, der nicht in Deutschland ansässig war (da diese von der ausländischen Betriebsstätte getragen wurden). Hauptargument der Klägerin war also, dass die ausländischen Zweigniederlassungen als Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne zu klassifizieren sind und nicht das in Deutschland ansässige Stammhaus.

Der BFH stellte in seinem Urteil klar, dass das Besteuerungsrecht für die in Deutschland ausgeübten Tätigkeiten auch nach den maßgeblichen DBA-Regelungen Deutschland als Tätigkeitsstaat zusteht. Ein Rückfall des Besteuerungsrechts auf den Ansässigkeitsstaat kommt nicht in Betracht. Der BFH begründete dies damit, dass die ausländischen Zweigniederlassungen keine eigenständigen juristischen Personen sind und deshalb nicht als Arbeitgeber im Sinne der DBA betrachtet werden können. Die Klägerin bleibt sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich die Arbeitgeberin. Damit verneint die höchstrichterliche Rechtsprechung in Deutschland die Arbeitgeberbereitschaft von (ausländischen) Betriebsstätten im abkommensrechtlichen Sinne.

### **(Lohn-)Steuerliche Konsequenzen aus dem Urteil**

#### **Inbounds**

Für Arbeitnehmende, die einer ausländischen Betriebsstätte eines deutschen Stammhauses zugeordnet sind und sich in Deutschland kurzfristig zu Dienstreisezwecken aufhalten, bedeutet das Urteil, dass die anteiligen Vergütungen für deutsche Dienstreisetage der deutschen Lohnversteuerung unterliegen. Da die ausländische Betriebsstätte nicht als Arbeitgeber im Sinne des DBA gilt, bleibt das in Deutschland ansässige Stammhaus wirtschaftlicher Arbeitgeber und ist folglich für die Lohnsteuereinbehaltung und -abführung auch bei kurzfristigen Dienstreisen verantwortlich. Hier kann

das inländische Stammhaus die Lohnsteuer – unter Verzicht auf den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale – mit einem Pauschsteuersatz von 30 Prozent erheben, sofern die inländische Tätigkeit an maximal 18 zusammenhängenden Arbeitstagen ausgeübt wird (§ 40a Abs. 7 Einkommensteuergesetz (EStG)).

#### **Outbounds**

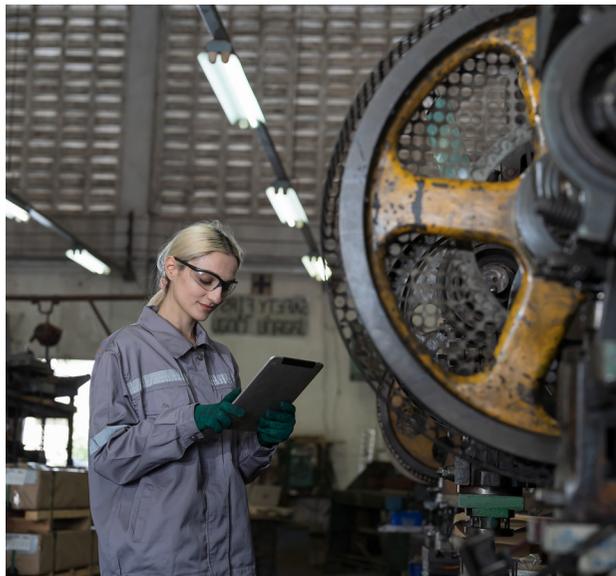
Im umgekehrten Fall stellt sich nun die Frage, was das BFH-Urteil für Mitarbeitende, die in einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Stammhauses tätig sind, bedeutet. Zivilrechtlich sind diese Mitarbeitenden beim ausländischen Stammhaus angestellt. Unternehmen die Mitarbeitenden der inländischen Betriebsstätte kurzfristige Dienstreisen aus Deutschland zum ausländischen Stammhaus, wäre folgerichtig das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht für die anteilige auf die Dienstreisetage entfallende Vergütung dem Sitzstaat des Stammhauses zuzuweisen.

Unabhängig davon ist und bleibt die Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug für die Betriebsstätte in Deutschland bestehen; diese Verpflichtung ergibt sich aus § 38 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Sind Mitarbeitende nun kurzfristig auf Dienstreisen zum ausländischen Stammhaus, ergibt sich aus dem BFH-Urteil, dass in Deutschland eine anteilige (Lohn-)Steuerfreistellung nach dem einschlägigen DBA erfolgen kann (gegebenenfalls muss für die Freistellung im Lohnsteuerabzugsverfahren vorab eine Freistellungsbescheinigung beim Betriebs-



stättenfinanzamt eingeholt werden). Denn auch hier gilt: Abkommensrechtlich kann die deutsche Betriebsstätte kein Arbeitgeber sein; das ausländische Stammhaus ist wirtschaftlicher Arbeitgeber und dies hat zur Folge, dass dann dem Ansässigkeitsstaat (Deutschland) kein ausschließliches Besteuerungsrecht zusteht.

Bei (tageweisen) Dienstreisen zum ausländischen Stammhaus ist also eine Aufteilung des Gehalts vorzunehmen. Der Sitzstaat des ausländischen Stammhauses erlangt insoweit ein anteiliges Besteuerungsrecht für das auf die Zeit der Dienstreisen entfallende Gehalt der Mitarbeitenden.



### Zurechnung von Personalkosten an eine Betriebsstätte

Unabhängig vom Urteil des BFH stellt sich bei (ausländischen) Betriebsstätten auch immer die Frage, wann Personalkosten dieser zuzurechnen sind. Die Zurechnung kann ebenfalls einen Besteuerungsanspruch des ausländischen Staates (Outbounds) bzw. Deutschlands (Inbounds) auslösen.

Neben dem Schrifttum kann für diese Frage auch die sogenannte Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (hier: § 4) herangezogen werden.

Grundsätzlich sind danach Personalkosten einer Betriebsstätte zuzurechnen, wenn sie die wirtschaftliche Last der Vergütungen trägt und die Mitarbeitenden ihre Tätigkeiten im Rahmen der Betriebsstätte ausüben. Dies erfordert, dass die Vergütungskosten direkt mit den Tätigkeiten der Betriebsstätte verbunden sind und die Betriebsstätte die Kontrolle über die Arbeitsleistung hat. Die Zurechnung erfolgt insbesondere, wenn die Betriebsstätte die Vergütungen aus eigenen Mitteln finanziert und die Mitarbeitenden für die Erfüllung ihrer Aufgaben eingesetzt werden. Entscheidend ist, dass die Betriebsstätte die wirtschaftliche Verantwortung übernimmt und die Mitarbeitenden in die organisatorischen Abläufe eingebunden sind. Die Personalfunktion besteht nur bei einem sachlichen Zusammenhang zur Tätigkeit der Betriebsstätte, wobei die Mitarbeitenden Aufgaben

erfüllen müssen, die direkt mit den Geschäftstätigkeiten verbunden sind und wesentlich zu den Geschäftszielen beitragen. Ohne diesen Zusammenhang können die Personalkosten nicht der Betriebsstätte zugerechnet werden.

#### Beispiel:

Ein Mitarbeitender des deutschen Stammhauses erbringt IT-Serviceleistungen im Ausland für die ausländische Betriebsstätte. Folge: die Personalkosten sind der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen.

#### Abwandlung:

Ein Mitarbeitender des deutschen Stammhauses erbringt IT-Serviceleistungen im Ausland an der ausländischen Betriebsstätte, allerdings für das deutsche Stammhaus. Folge: die Personalkosten sind nicht der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen, da die Tätigkeit des Mitarbeitenden nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der ausländischen Betriebsstätte steht.

## Fazit

Das Urteil des BFH stellt klar, dass ausländische Betriebsstätten nicht als Arbeitgeber im Sinne von Doppelbesteuerungsabkommen fungieren können. Unternehmen Mitarbeitende ausländischer Betriebsstätten inländischer Unternehmen nun Dienstreisen zum Stammhaus nach Deutschland, steht Deutschland das Besteuerungsrecht für die anteilige Vergütung zu, die auf diese Dienstreisetage entfällt. Im Umkehrschluss bedeutet dies für Outbounds deutscher Betriebsstätten, die Dienstreisen zum ausländischen Stammhaus durchführen, dass in Deutschland eine anteilige Lohnsteuerfreistellung der Vergütung für die Arbeitstage beim ausländischen Stammhaus erfolgen kann.

Die administrativen Verpflichtungen der Mitarbeitenden, wie das Führen eines Reisekalenders, und der Personal- und Payroll-Abteilungen, wie die Beantragung von A1-Bescheinigungen für die Sozialversicherung oder das Stellen von DBA-Freistellungsanträgen sowie die Aufteilung des Arbeitslohns im Rahmen der Gehaltsabrechnung, sind hierbei nicht zu unterschätzen.

Benötigen Sie und Ihre Teams Unterstützung? Sprechen Sie uns gern an, unsere Spezialistinnen und Spezialisten stehen Ihnen zur Seite.

*Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.*

## Kontakt

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



### [Ingo Todesco](#)

Partner, Tax – Head of Global Mobility Services

### Sie erreichen uns über:

Redaktion KPMG Global Mobility News

[de-GMS-contact@kpmg.com](mailto:de-GMS-contact@kpmg.com)

## Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [Hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



### German Tax Facts App

Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern.



[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

[www.kpmg.de/socialmedia](http://www.kpmg.de/socialmedia)



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.