



RÜHL & PARTNER  
Stadtberger Str. 99  
86157 Augsburg  
T: 0821/3 46 74-0  
F: 0821/3 46 74-20

info@ruehlpartner.de  
www.ruehlpartner.de

## Mandanten-Information für das Personalbüro

Im Juli 2025

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

sind **ausländische Betriebsstätten** eines im Inland ansässigen Unternehmens Arbeitgeber und wann liegt abkommensrechtlich eine Betriebsstätte vor? Zu diesen Fragen stellen wir Ihnen mehrere aktuelle Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzhofs vor. Darüber hinaus geht es erneut um **steuerfreien Ladestrom** des Arbeitgebers für private Pkws von Arbeitnehmern. Der **Steuertipp** beleuchtet, wie **virtuelle Währungen**, die der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer überlässt, lohnsteuerlich zu behandeln sind.

#### OECD-Musterabkommen

### Wann eine Betriebsstätte abkommensrechtlich Arbeitgeber ist

Die weitaus überwiegende Zahl der **Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA), die Deutschland mit anderen Staaten geschlossen hat, regeln die internationale Zuordnung des Besteuerungsrechts nach den folgenden Grundsätzen: Vergütungen, die ein in einem Vertragsstaat (z.B. Deutschland) ansässiger Arbeitnehmer für eine in einem anderen Vertragsstaat (Ausland) ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, können nach dem OECD-Musterabkommen nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und

- die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

In diesem Zusammenhang hat der Bundesfinanzhof (BFH) in mehreren aktuellen Grundsatzentscheidungen Folgendes klargestellt:

Abkommensrechtlich kommt als Arbeitgeber nur eine Person in Betracht, die im Sinne des entsprechenden Abkommens die Fähigkeit besitzt, in einem der beiden Vertragsstaaten **ansässig** zu sein. Eine Betriebsstätte kann jedoch nicht ansässig in diesem Sinne sein, weshalb die inländische Betriebsstätte einer im Ausland ansässigen Person auch nicht Arbeitgeber sein kann.

#### In dieser Ausgabe

- ☑ **OECD-Musterabkommen:** Wann eine Betriebsstätte abkommensrechtlich Arbeitgeber ist..... 1
- ☑ **Vermögensbildung:** Sonderregelung umfasst Beteiligung an ausländischen Konzernunternehmen..... 2
- ☑ **Firmenwagen:** Berufsheimnisträger dürfen geschwärztes Fahrtenbuch vorlegen ..... 2
- ☑ **Geschäftsführertätigkeit:** Weiterbeschäftigung nach Anteilsverkauf kann zu Arbeitslohn führen..... 3
- ☑ **Elektrofahrzeuge:** In welchen Fällen Ladestrom für Arbeitnehmer-Pkws steuerfrei ist ..... 3
- ☑ **Berufsfahrten:** Wenn Arbeitnehmer trotz Firmewagengestellung ihre Privatfahrzeuge nutzen ..... 3
- ☑ **Ermittlungsverfahren:** Strafverteidigungskosten können ausnahmsweise abziehbar sein..... 4
- ☑ **Fliegendes Personal:** Der Flughafen ist weiterhin die erste Tätigkeitsstätte ..... 4
- ☑ **Steuertipp:** Virtuelle Währungen als Arbeitslohn..... 4

Allein die Formulierung, wonach die Vergütung von einer Betriebsstätte getragen werden muss, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat, macht laut BFH deutlich, dass zwischen dem **Arbeitgeber** und der **Betriebsstätte** zu unterscheiden ist. Auch aus dem Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers ergibt sich abkommensrechtlich insoweit nichts anderes.

In zwei weiteren Entscheidungen hat der BFH die Voraussetzungen konkretisiert, die bei grenzüberschreitenden Sachverhalten im Anwendungsbereich eines DBA zu einer **ausländischen Betriebsstätte** führen. In einem der beiden Verfahren hatte ein in Deutschland lebender Taxiunternehmer aufgrund seiner Mitgliedschaft in einer Schweizer Taxifunkzentrale Zugang zu deren Büroraum in der Schweiz. Dieser Raum war mit drei Arbeitsplätzen eingerichtet und stand insgesamt drei Taxiunternehmen zur Verfügung. Der Kläger nutzte den Büroraum (einschließlich eines abschließbaren Standcontainers) für geschäftsleitende Tätigkeiten und die Personalverwaltung seiner angestellten Taxifahrer, die Vorbereitung der laufenden Buchführung, das Rechnungswesen, die Finanzkontrolle sowie die Kontrolle der Einhaltung behördlicher Auflagen. Der BFH hat bestätigt, dass in der Schweiz die Voraussetzungen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte erfüllt waren.

In einem weiteren Verfahren ging es um die zeitlichen Voraussetzungen einer abkommensrechtlichen Betriebsstätte. Sowohl für das Innehaben der Geschäftseinrichtung als auch für die unternehmerische Tätigkeit, die in der Geschäftseinrichtung ausgeübt wird, hat der BFH eine **Mindestdauer von sechs Monaten** festgelegt. Ein Unternehmen, das lediglich für weniger als sechs Monate existiere, rechtfertige selbst dann keine Ausnahme, wenn die Tätigkeit dieses Unternehmens vollständig in der ausländischen Geschäftseinrichtung ausgeübt worden sei.

#### Vermögensbildung

#### **Sonderregelung umfasst Beteiligung an ausländischen Konzernunternehmen**

Der Arbeitgeber oder einer seiner Gesellschafter kann Arbeitnehmern in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis Vermögensbeteiligungen an seinem Unternehmen oder einem Konzernunternehmen **unentgeltlich oder verbilligt** übertragen. Dazu gehören zum Beispiel Aktien, Schuldverschreibungen und Genussscheine.

Bei solchen Vermögensbeteiligungen unterliegt der geldwerte Vorteil im Jahr der Übertragung auf Antrag nicht sofort der Besteuerung. Der Arbeitnehmer muss der **aufgeschobenen Besteue-**

**rung** jedoch zustimmen. Dabei ist zu beachten, dass die vorläufige Nichtbesteuerung nur bis zum Abschluss des Lohnsteuerabzugsverfahrens und damit bis zur Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung zulässig ist. Eine Nachholung der vorläufigen Nichtbesteuerung im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer ist ausdrücklich ausgeschlossen.

Die nachgelagerte Besteuerung als Arbeitslohn erfolgt bei aufgeschobener Besteuerung erst zu einem späteren Zeitpunkt, und zwar bei Veräußerung dieser Beteiligung, **spätestens nach 15 Jahren** seit der Überlassung oder bei einem Arbeitgeberwechsel (vgl. Ausgabe 08/24). Die nachgelagerte Besteuerung kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht nur bei inländischen Beteiligungen in Betracht. Sie greift vielmehr auch dann, wenn eine begünstigte Vermögensbeteiligung an einem ausländischen Konzernunternehmen übertragen wird.

**Hinweis:** Diese Sichtweise erscheint unmittelbar einsichtig. Denn das Gesetz schließt die steuerliche Vergünstigung für eine „grenzüberschreitende“ Beteiligung nicht aus.

#### Firmenwagen

#### **Berufsgeheimnisträger dürfen geschwärztes Fahrtenbuch vorlegen**

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung, führt dies zu einem **steuerpflichtigen Nutzungsvorteil**. Dieser Vorteil ist anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs oder, falls ein solches nicht geführt wird, nach der 1-%-Regelung zu bewerten.

Der gesetzlich nicht näher bestimmte Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist durch die Rechtsprechung präzisiert worden. Danach müssen die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre **Vollständigkeit und Richtigkeit** bieten. Zudem müssen sie mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein. Ein Fahrtenbuch muss daher grundsätzlich auch Angaben zu Reiseziel, Reisezweck und aufgesuchtem Geschäftspartner enthalten. Das Finanzgericht Hamburg (FG) hat geklärt, ob und inwieweit das auch für Berufsgeheimnisträger - im Streitfall ein Rechtsanwalt - gilt. Das FG hat folgende Grundsätze aufgestellt:

Die Verschwiegenheitspflicht eines Berufsgeheimnisträgers erstreckt sich auch auf die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung. Berufsgeheimnisträger können bei der Vor-

lage eines Fahrtenbuchs daher Schwärzungen vornehmen, soweit diese erforderlich sind, um die Identität von Mandanten zu schützen. Die Berechtigung, einzelne Eintragungen im Fahrtenbuch zu schwärzen, ändert nichts an der grundsätzlichen **Beweislastverteilung**. Gegebenenfalls muss der Berufsträger daher substantiiert und nachvollziehbar darlegen, weshalb Schwärzungen in dem erfolgten Umfang erforderlich waren, und die berufliche Veranlassung der Fahrten durch ergänzende Angaben darlegen.

**Hinweis:** Man darf gespannt sein, ob und inwieweit der Bundesfinanzhof diese Sichtweise in dem vom Finanzamt betriebenen Revisionsverfahren bestätigt.

#### Geschäftsführertätigkeit

### **Weiterbeschäftigung nach Anteilsverkauf kann zu Arbeitslohn führen**

Bei der Zuwendung einer Vermögensbeteiligung durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer und bei deren späterer Veräußerung durch den Beschäftigten stellen sich Abgrenzungsfragen. Anhand der **Gesamtumstände** ist zu entscheiden, ob diese Vorgänge beim Arbeitnehmer zu Arbeitslohn führen oder einer anderen Einkunftsart (z.B. den Kapitaleinkünften) bzw. dem nichtsteuerbaren Bereich (z.B. bei einer privat veranlassten Schenkung) zuzurechnen sind.

Der verbilligte Erwerb einer Mitarbeiterbeteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers aufgrund des Arbeitsverhältnisses führt beim Arbeitnehmer in Höhe der Differenz zwischen dem Wert der Beteiligung und den tatsächlichen Anschaffungskosten zu Arbeitslohn. Eine spätere Veräußerung der Beteiligung ist steuerlich eigenständig zu würdigen. Der Gewinn aus der **marktüblichen Veräußerung** einer Mitarbeiterbeteiligung führt nicht zu Arbeitslohn. Ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil kann nur insoweit vorliegen, als der Arbeitnehmer aus der Veräußerung einen durch das Arbeitsverhältnis veranlassten marktunüblichen Überpreis erzielt. Ein marktüblicher Veräußerungsgewinn führt hingegen zu Einkünften aus Kapitalvermögen und unterliegt damit der Abgeltungsteuer von 25 %.

In einem vom Finanzgericht Köln (FG) entschiedenen Streitfall ging es um die Frage, wie ein Anteilsübertragungsgewinn zu qualifizieren ist. Ein Teil des Veräußerungspreises für Gesellschaftsanteile war dafür gezahlt worden, dass der - ehemalige - Gesellschafter weiterhin für einen bestimmten Zeitraum als Geschäftsführer tätig werden sollte. Nach Ansicht des FG liegt in Höhe des **marktunüblichen „Überpreises“** steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Soll die weitere Tätigkeit mehrere Jahre umfassen, kann der geldwerte Vorteil als Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit nach der **Fünftelregelung** tarifiermäßig besteuert werden. Die Tarifiermäßigung wird ab 2025 allerdings erst im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt.

**Hinweis:** Der ehemalige Gesellschafter hat gegen das Urteil Revision eingelegt.

#### Elektrofahrzeuge

### **In welchen Fällen Ladestrom für Arbeitnehmer-Pkws steuerfrei ist**

Die vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Vorteile für das elektrische Aufladen eines privaten (Hybrid-) Elektrofahrzeugs des Arbeitnehmers **im Betrieb des Arbeitgebers** sind steuerfrei. Der Ladestrom für den privaten Pkw des Arbeitnehmers ist laut Finanzverwaltung auch in folgenden Fällen steuerfrei (vgl. Ausgabe 06/25):

- Der Arbeitgeber gestattet einem externen Anbieter den Betrieb von Ladevorrichtungen auf seinem Betriebsgrundstück für Zwecke seines Unternehmens. Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten des von seinen Arbeitnehmern für ihre Fahrzeuge aus diesen Ladevorrichtungen bezogenen Ladestroms unmittelbar.
- Der Arbeitgeber ist Mieter einer Immobilie, zu der auch Ladevorrichtungen gehören, die die eigenen Arbeitnehmer entweder exklusiv oder neben anderen Mietern nutzen können. Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten des von seinen Arbeitnehmern an diesen Ladevorrichtungen bezogenen Ladestroms unmittelbar.

**Hinweis:** Die Überlassung von Strom aus der betrieblichen Ladesäule an die Arbeitnehmer zum Aufladen eines privaten (Hybrid-)Elektrofahrzeugs wird umsatzsteuerlich als Lieferung beurteilt. Da die Aufladung unentgeltlich erfolgt, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor, die mit 19 % umsatzsteuerpflichtig ist.

#### Berufsfahrten

### **Wenn Arbeitnehmer trotz Firmenwagen-gestellung ihre Privatfahrzeuge nutzen**

In einem Prozess vor dem Finanzgericht Niedersachsen (FG) ging es um den **Werbungskostenabzug** für die berufliche Nutzung eines privaten Fahrzeugs. Der Arbeitnehmer machte die steuermindernde Berücksichtigung geltend, obwohl sein Arbeitgeber ihm einen Firmenwagen überlassen hatte.

Wird einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses ein Fahrzeug überlassen, spricht laut FG der erste Anschein dafür, dass es auch für beruflich veranlasste Fahrten eingesetzt wird. In einem solchen Fall obliegt es dem Arbeitnehmer, den **Nachweis** für die tatsächliche berufliche Nutzung eines daneben vorhandenen privaten Pkw zu führen. Ist der Nachweis der tatsächlichen beruflichen Nutzung des privaten Fahrzeugs erbracht, steht dem Werbungskostenabzug nicht entgegen, dass dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber ein Geschäftsfahrzeug überlassen wurde. Insbesondere findet in solchen Fällen keine Angemessenheitsprüfung in Bezug auf die berufliche Nutzung des Privatfahrzeugs durch den Arbeitnehmer statt.

**Hinweis:** Das Finanzamt hat gegen die Entscheidung des FG Revision eingelegt.

#### Ermittlungsverfahren

### **Strafverteidigungskosten können ausnahmsweise abziehbar sein**

Prozesskosten für ein Strafverfahren sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar, weil es regelmäßig keinen Zusammenhang zwischen der Straftat und der beruflichen Tätigkeit gibt. Dennoch hat das Finanzgericht Düsseldorf den **Werbungskostenabzug** von Strafverteidigungskosten ausnahmsweise zugelassen. Die Versagung der steuermindernden Berücksichtigung der Aufwendungen eines angestellten Geschäftsführers konnte im Streitfall nicht auf den Tatvorwurf der Untreue gestützt werden. Das deshalb geführte Ermittlungsverfahren hatte keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine vorsätzliche Schädigungs- oder Bereicherungsabsicht ergeben.

**Hinweis:** Die Entscheidung ist rechtskräftig.

#### Fliegendes Personal

### **Der Flughafen ist weiterhin die erste Tätigkeitsstätte**

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind die „Briefing-Räume“ einer Fluggesellschaft auf einem Flughafengelände eine **betriebliche Einrichtung** des Arbeitgebers. An dieser Sichtweise hält auch das Finanzgericht Köln (FG) fest. Im Streitfall hatte ein Pilot unter Berufung auf das „Müllwerker-Urteil“ des BFH geltend gemacht, am Flughafen nur geringfügig tätig zu werden. Nach diesem BFH-Urteil ist der Betriebshof eines Müllwerkers jedenfalls dann

keine erste Tätigkeitsstätte, wenn er dort lediglich die Ansage der Tourenleitung abhört, das Tourenbuch, Fahrzeugpapiere und -schlüssel abholt sowie die Fahrzeugbeleuchtung kontrolliert.

Nach Ansicht des FG kann ein Pilot für die Fahrten von seiner Wohnung zum Flughafen, an dem er stationiert ist, nur die Entfernungspauschale geltend machen. Der Stationierungsflughafen sei die **erste Tätigkeitsstätte** des Piloten.

**Hinweis:** Der Pilot hat Revision eingelegt.

#### Steuertipp

### **Virtuelle Währungen als Arbeitslohn**

Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer virtuelle Währungen, liegt lohnsteuerlich grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn in Form eines **Sachbezugs** vor. Der Arbeitgeber kann die Einkommensteuer in diesem Fall einheitlich für alle Zuwendungen innerhalb eines Wirtschaftsjahres, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und die monatliche Sachbezugsfreigrenze von 50 € übersteigen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben. Dieser Pauschsteuersatz erweist sich als vorteilhaft, wenn man bedenkt, dass die übernommene Steuer einen weiteren Vorteil für den Empfänger der Sachzuwendungen darstellt, der an sich steuersystematisch ebenfalls als Einnahme zu erfassen wäre.

Zuwendungen in besonders etablierten virtuellen Währungen - derzeit (nur) Bitcoin oder Ethereum - behandelt die Finanzverwaltung lohnsteuerlich allerdings nicht als Sachbezug, sondern wie eine **Geldleistung**. Denn aufgrund ihrer zeitaktuellen Bewertung über Börsen, Handelsplattformen und Listen, ihrer Konvertibilität über eine Vielzahl von Marktplätzen, ihrer Handelbarkeit und ihrer Akzeptanz als Zahlungsmittel stehen sie den Geldleistungen näher als den Sachbezügen. Damit scheidet für Bitcoin und Ethereum die 30%ige Pauschalierung aus.

**Hinweis:** Leider nimmt das aktuelle Anwendungsschreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung virtueller Währungen zur erforderlichen Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezug nicht Stellung. Auch gibt es bisher keine Rechtsprechung zu dieser Frage.

Mit freundlichen Grüßen

## Mandanten-Information für das Personalbüro 07/25

### Fundstellennachweis

1. **OECD-Musterabkommen:**  
**Wann eine Betriebsstätte abkommensrechtlich Arbeitgeber ist**  
BFH, Urt. v. 12.12.2024 – VI R 25/22; [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de),  
BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 47/21; [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de),  
BFH, Urt. v. 18.12.2024 – I R 39/21; [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)
2. **Vermögensbildung:**  
**Sonderregelung umfasst Beteiligung an ausländischen Konzernunternehmen**  
Vgl. Lexikon für das Lohnbüro, Newsletter Stichwortänderungen, Mai 2025, Rehm-Verlag
3. **Firmenwagen: Berufsheimnisträger dürfen geschwärztes Fahrtenbuch vorlegen**  
FG Hamburg, Urt. v. 13.11.2024 – 3 K 111/21, Rev. (BFH: VIII R 35/24);  
[www.landesrecht-hamburg.de](http://www.landesrecht-hamburg.de)
4. **Geschäftsführertätigkeit:**  
**Weiterbeschäftigung nach Anteilsverkauf kann zu Arbeitslohn führen**  
FG Köln, Urt. v. 04.12.2024 – 12 K 1271/23, Rev. (BFH: IX R 1/25);  
<https://nrwe.justiz.nrw.de>
5. **Elektrofahrzeuge: In welchen Fällen Ladestrom für Arbeitnehmer-Pkws steuerfrei ist**  
Vgl. Lexikon für das Lohnbüro, Newsletter Stichwortänderungen, Mai 2025, Rehm-Verlag
6. **Berufsfahrten:**  
**Wenn Arbeitnehmer trotz Firmenwagengestellung ihre Privatfahrzeuge nutzen**  
FG Niedersachsen, Urt. v. 18.09.2024 – 9 K 183/23, Rev. (BFH: VI R 30/24);  
[www.rechtsprechung.niedersachsen.de](http://www.rechtsprechung.niedersachsen.de)
7. **Ermittlungsverfahren: Strafverteidigungskosten können ausnahmsweise abziehbar sein**  
FG Düsseldorf, Urt. v. 22.03.2024 – 3 K 2389/21 E, rkr.; <https://nrwe.justiz.nrw.de>
8. **Fliegendes Personal: Der Flughafen ist weiterhin die erste Tätigkeitsstätte**  
FG Köln, Urt. v. 04.12.2024 – 12 K 1369/21, Rev. (BFH: VI R 4/25);  
<https://nrwe.justiz.nrw.de>
9. **Steuertipp: Virtuelle Währungen als Arbeitslohn**  
BMF-Schreiben v. 06.03.2025 – IV C 1 - S 2256/00042/064/043;  
[www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)