

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

29. Oktober 2021

Herrn
MR Michael Wichmann
Leiter des Referats IV B 2
Bundesministerium der Finanzen
10117 Berlin

Per E-Mail: IVB2@bmf.bund.de

Vermeidung der unbeabsichtigten Begründung von Betriebsstätten und lohnsteuerlicher Probleme durch grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten

Sehr geehrter Herr Wichmann,

mobiles Arbeiten hat in der Arbeitswelt erheblich an Bedeutung gewonnen. Die Corona-Pandemie hat diese Entwicklung zusätzlich beschleunigt. In der betrieblichen Praxis spielt dabei auch das grenzüberschreitende mobile Arbeiten eine zunehmend wichtigere Rolle. Mobiles Arbeiten im Ausland führt jedoch zu verschiedenen steuerrechtlichen Fragen. So kann insbesondere in Fällen, in denen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer im Ausland leben oder sich für längere Zeit im Ausland aufhalten und von dort für ein Unternehmen tätig sind, die Problematik einer unbeabsichtigten Begründung von Betriebsstätten entstehen.

Wird durch grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten eine Betriebsstätte im Ausland begründet, führt dies regelmäßig zu einer beschränkten Steuerpflicht des deutschen Unternehmens nach ausländischem Recht. Daraus ergeben sich für das deutsche Unternehmen umfangreiche Registrierungs- und Deklarationspflichten im Ausland sowie Gewinnabgrenzungserfordernisse, wobei bei Nichtbeachtung Sanktionen drohen. Zudem erwachsen im Ausland lohnsteuerliche Verpflichtungen des deutschen Arbeitgebers und je nach Ausgestaltung des DBA evtl. auch des Arbeitnehmers, welche die Implementierung zusätzlicher innerbetrieblicher Prozesse erfordern. So müssen bei allen betroffenen Mitarbeitern die Arbeitstage im Ausland ermittelt, Lohnsteuer im Ausland abgeführt und weitere steuerliche Konsequenzen (einschließlich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung) beachtet werden. Zudem kann beim Arbeitnehmer ein hoher administrativer Aufwand entstehen, um Doppelbesteuerungsrisiken zu begegnen. Die grenzüberschreitende mobile Arbeit nach der Pandemiezeit kann auch zu einer Änderung des Sozialversicherungsstatus führen, die mit komplexen Verfahren bei den ausländischen Behörden verbunden ist.

Die Problematik stellt sich insbesondere in den Fällen, in denen ein ausländischer Staat niedrigere Anforderungen an die Begründung einer Betriebsstätte stellt als Deutschland. So hatte das österreichische Bundesministerium für Finanzen bereits im Jahr 2019 erklärt, dass die Wohnung eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte begründen könne, wenn die Wohnung für Zwecke des Unternehmens verwendet wird. Indem ein Arbeitnehmer – in Abstimmung mit seinem Arbeitgeber – seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß vom Homeoffice aus nachgeht, verschaffe er dem Arbeitgeber die faktische Verfügungsmacht an den Räumlichkeiten (EAS-Auskunft „Homeoffice als Betriebsstätte“ vom 27. Juni 2019).

Um die unbeabsichtigte Begründung von Betriebsstätten während der Pandemie zu vermeiden, hat die OECD eine – rechtlich nicht bindende – Empfehlung („Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic“, 21. Januar 2021) veröffentlicht, wonach die vorübergehende Tätigkeit im Homeoffice infolge der Corona-Pandemie keine Betriebsstätte kreieren solle. Diese Empfehlung wurde in den bilateralen Konsultationsvereinbarungen zwischen Deutschland und Österreich vom 15. Januar 2021 sowie Deutschland und der Schweiz vom 27. April 2021 umgesetzt. Aus einer nur pandemiebedingt veranlassten Homeoffice-Tätigkeit folgt demnach keine Begründung einer Betriebsstätte, da es „an dem für die Annahme einer Betriebsstätte erforderlichen Maß an Dauerhaftigkeit der Aktivität oder der Verfügungsmacht des Unternehmens“ fehlt.

Bereits heute kann gesagt werden, dass mobiles Arbeiten im Ausland nicht auf die Zeit der Pandemie beschränkt ist, sondern auch danach von Bedeutung sein wird. Um für alle Beteiligten Rechtssicherheit zu erlangen und Wünschen der Beschäftigten nach mobilem Arbeiten auch im Ausland entgegen zu kommen, ist eine dauerhafte Regelung erforderlich. Für die betriebliche Praxis ist dabei die Festlegung von nachvollziehbaren Kriterien von zentraler Bedeutung, um zu

entscheiden, in welchen Fällen durch grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten keine Betriebsstätten kreiert werden bzw. ab wann Betriebsstätten begründet werden.

Unilaterale deutsche Regelungen sind jedoch nicht ausreichend, vielmehr ist ein international abgestimmtes Vorgehen erforderlich. Hierzu sollte zumindest auf Ebene der EU, besser noch auf Ebene der OECD, ein gemeinsames, rechtlich bindendes Verständnis der beteiligten Staaten gefunden werden. Dabei kann auf bereits bestehende, praxisgerechte Ausführungen in dem OECD-Musterkommentar 2017 zu dem OECD-Musterabkommen 2017 zurückgegriffen werden.

Wir bitten Sie, einen solchen international abgestimmten Ansatz zu unterstützen. Bezüglich unserer konkreten Vorschläge für Regelungen zur Vermeidung der unbeabsichtigten Begründung von Betriebsstätten im Kontext des mobilen Arbeitens im Ausland verweisen wir auf die Anlage.

Ein gleichlautendes Schreiben haben wir auch an Frau MRin Silke Bruns, Leiterin des Referats IV B 3 im Bundesministerium der Finanzen, und an Herrn MR Dr. Nils Weith, Leiter des Referats I A 5 im Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, gerichtet.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Renate Hornung-Draus

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr Markus Kunz

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

A. Unbeabsichtigte Begründung von Betriebsstätten

Für die Beurteilung einer Betriebsstätte im internationalen Kontext reicht es im Unterschied zu § 12 AO in der Regel nicht aus, wenn die Geschäftseinrichtung der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Denn während eine rein nationale Betrachtung dazu führt, dass insbesondere bei einem Arbeitszimmer in der privaten Wohnung des Arbeitnehmers die Verfügungsmacht des Unternehmens verneint wird mit der Folge, dass hierdurch keine Betriebsstätte begründet wird, kann in anderen Staaten durchaus eine abweichende rechtliche Einordnung erfolgen. Diese unterschiedlichen nationalen Vorgaben zur Beurteilung der Frage, ob Anknüpfungspunkte für eine steuerliche Berücksichtigung vorliegen, führen zu Besteuerungsrisiken. Denn soweit der ausländische Staat die Auffassung vertritt, dass mit der Tätigkeit eines Mitarbeiters im sog. Homeoffice eine Betriebsstätte begründet wird, bestünde ein erheblicher administrativer Aufwand in Form von Registrierungs-, Erklärungs- und sonstigen Aufzeichnungs- bzw. Dokumentationspflichten sowie das Risiko der Doppelbesteuerung.

Zur Vermeidung der unbeabsichtigten Begründung von Betriebsstätten im Kontext des Wechsels jenes Standortes, an dem Arbeitnehmer ihre Tätigkeit ausüben, wie z. B. die Arbeit aus dem sog. Homeoffice, aber auch im Kontext weiterer Formen des mobilen Arbeitens im Ausland, sind dringend dauerhafte und praxisgerechte Regelungen erforderlich, die von allen betroffenen Staaten in einem einheitlichen Verständnis angewendet werden müssen. Für Unternehmen ist dabei von entscheidender Bedeutung, dass mobiles Arbeiten außerhalb der betrieblichen Räume, z. B. aus der Wohnung eines Mitarbeiters oder aus einem Hotel, nicht automatisch zu der Annahme einer Betriebsstätte führt.

Hinsichtlich einer praxistauglichen Lösung sind zwei Ansätze zielführend:

I. Grundsätzlicher Ausschluss einer Betriebsstättenbegründung

Eine sowohl für die betriebliche Praxis als auch für die Finanzverwaltung einfach zu administrierende Regelung lautet:

Stellt ein Unternehmen einem Mitarbeiter **(wie bisher) Arbeitsräume** im Staat der Beschäftigung zur Verfügung und gestattet diesem zusätzlich das grenzüberschreitende mobile Arbeiten **nur auf persönlichen Wunsch und Antrag des Mitarbeiters vorübergehend für kurze Zeiträume** (z. B. bis zu 120 Tätigkeitstage bzw. 183 Aufenthaltstage pro 12-Monatszeitraum), so sollte – ungeachtet der i. d. R. fehlenden Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die persönliche Wohnung und der Art der Tätigkeit

des Arbeitnehmers – dieser Sachverhalt schon auf Grund der kurzen Zeitdauer **weder eine feste Geschäftseinrichtung, noch eine Vertreterbetriebsstätte** des Unternehmens im Ausland begründen und auch **nicht zu einem tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung** führen.

Dieser Ansatz ist nachvollziehbar und praxisgerecht, da durch das grenzüberschreitende mobile Arbeiten in diesen Fällen keine Dauerhaftigkeit angenommen werden kann und keine feste Niederlassung mit Zugang zum Unternehmen begründet wird. Aus diesen Gründen sollte es auch zu keiner Betriebsstättenbegründung kommen, wenn Arbeitnehmer zeitlich begrenzt die Räume eines Tochterunternehmens mit Sitz im Ausland nutzen.

Innerhalb der o. g. Zeitspanne wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass keine Betriebsstätte begründet wird. Falls diese Zeitspanne überschritten werden sollte, wird auch nicht zwingend bzw. automatisch eine Betriebsstätte begründet. Notwendig ist vielmehr die Definition von angemessenen Kriterien, um bei einer Prüfung eines Sachverhaltes beurteilen zu können, ab welchem Zeitpunkt von der Begründung einer Betriebsstätte auszugehen ist.

II. Eingrenzung der Betriebsstättenbegründung durch Festlegung von nachvollziehbaren Kriterien

Demnach sollten die schon bestehenden Regelungen zur Abgrenzung einer Betriebsstätte mit Blick auf mobiles Arbeiten weitergehend konkretisiert und praxisgerecht ausgestaltet werden.

Sowohl das OECD-Musterabkommen als auch die verschiedenen DBA bzw. nationalen Regelungen enthalten **drei Abgrenzungskriterien** für die Beurteilung, wann Tätigkeiten des grenzüberschreitenden mobilen Arbeitens zur Begründung einer Betriebsstätte führen:

- zeitliches Kriterium (Dauer),
- rechtliches Kriterium (Ort, Verfügungsmacht),
- qualitatives Kriterium (Art der Tätigkeit).

Diese Kriterien sollten ausreichend klar und überprüfbar definiert werden, so dass bei einem kumulativen Vorliegen eine rechtssichere Entscheidung über das Vorliegen einer Betriebsstätte getroffen werden kann. Dabei sollten die Kriterien von allen betroffenen Staaten einheitlich ausgelegt und angewendet werden. Mit Blick auf Geschäftsleitungs- und Vertreterbetriebsstätten können zusätzlich Spezifizierungen hinsichtlich des zeitlichen und qualitativen Kriteriums erforderlich sein.

Entscheidend für die betriebliche Praxis ist die Schaffung von **Rechtssicherheit**. Mit Blick auf das Erfordernis eines kumulativen Vorliegens für die Begründung einer Betriebsstätte sollte klar sein, dass keine Betriebsstätte vorliegt, wenn eines der o. g. Kriterien nicht erfüllt ist.

1. Zeitliches Kriterium

Das zeitliche Kriterium ist für eine rechtssichere Abgrenzung besonders geeignet und bietet sich insbesondere für Dokumentations- und Nachweiszwecke an, wenn die Anzahl der Tage mobilen Arbeitens im Ausland systemseitig dokumentiert wird. Bei Anfragen seitens der Finanzverwaltung können entsprechende Auszüge pro Mitarbeiter vorgelegt werden. Diesen Dokumentationsanforderungen soll Genüge getan werden, indem der Mitarbeiter seine Tätigkeitstage im Ausland aufzeichnet.

Zeitweiliges oder **gelegentliches mobiles Arbeiten** im Ausland kann **keine Betriebsstätte** begründen, da die Voraussetzung der Dauerhaftigkeit nicht vorliegt. Zur praxisgerechten, klar definierten Abgrenzung sollte eine zeitliche Befristung festgelegt werden, um aufwendige Einzelfallprüfungen zu vermeiden:

- **Mobiles Arbeiten im Ausland** über einen **zusammenhängenden Zeitraum** von **bis zu sechs Monaten erfüllt nicht das Kriterium der Dauerhaftigkeit**.
- Bei einem **wiederkehrenden mobilen Arbeiten im Ausland** (z. B. jede Woche 2 bis 3 Tage im ausländischen Homeoffice etc.) sollte auf die Anzahl der tatsächlichen Tage des mobilen Arbeitens im Ausland abgestellt werden. So könnte z. B. in Anlehnung an bestehende einkommensteuerrechtliche Regelungen vorgesehen werden, dass ein gelegentliches mobiles Arbeiten im Ausland von **bis zu 120 Tätigkeitstagen bzw. 183 Aufenthaltstagen pro 12-Monatszeitraum keine Betriebsstätte** begründet.

Zur Vereinfachung sollte dabei der grundsätzliche Anscheinsbeweis gelten, dass bis zur Überschreitung der Anzahl der Tätigkeitstage im Wohnsitzstaat in keinem Fall eine Betriebsstätte begründet wird, wobei bei einer Überschreitung der Anzahl der Tätigkeitstage nicht automatisch eine Betriebsstätte, sondern lediglich ein Anscheinsbeweis vorliegen sollte, der anhand der weiteren zwei Kriterien widerlegt werden kann.

2. Rechtliches Kriterium

Für die Frage, ob ein sog. Homeoffice als Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte zu qualifizieren ist, ist die Verfügungsmacht des Arbeitgebers an den Räumlichkeiten des Arbeitnehmers von

Bedeutung. Die Verfügungsmacht setzt voraus, dass das sog. Homeoffice dem Arbeitgeber für die Zwecke des Unternehmens nicht nur vorübergehend zur Verfügung steht. Eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers an den Räumlichkeiten des Arbeitnehmers kann jedoch nur in Ausnahmefällen angenommen werden. Das Verbleiben der Verfügungsmacht des Arbeitnehmers an beispielsweise seiner eigenen Wohnung wird regelmäßig der Fall sein. Dabei sprechen folgende Aspekte dafür:

- Die Räumlichkeiten, in denen die mobile Arbeit verrichtet wird, werden **nicht vom Unternehmen bereitgestellt**. Der Arbeitnehmer wählt den Arbeitsort auf persönlichen Wunsch. Es erfolgt **keine Kostenerstattung** durch das Unternehmen. Zuschüsse des Unternehmens, z. B. zu Stromkosten bzw. für die Telefon- und Internetgebühren des Arbeitnehmers, sind jedoch unbedenklich.
- Es besteht ggf. lediglich ein **begrenztes Zutrittsrecht des Unternehmens** zu den Räumlichkeiten des Arbeitnehmers, und zwar ausschließlich zur Prüfung gesetzlicher arbeitsrechtlicher Auflagen (nach Voranmeldung).
- Gegen eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers spricht auch, wenn in einer Wohnung neben dem Arbeitnehmer zugleich für den gleichen Arbeitgeber tätige Ehepartner, Lebensgefährten oder Kinder leben. Dies sollte auch dann gelten, wenn zwei oder mehr Arbeitnehmer des gleichen Arbeitgebers zusammen in einer Wohngemeinschaft leben.
- Auch wenn ein Mitarbeiter den **größten Teil seiner Arbeit** in seiner Wohnung oder anderen Räumlichkeiten in einem anderen Staat verrichtet und nicht in den vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten, sollte dies – auch bei Überschreitung der o. g. Zeiträume – nicht zu einer Betriebsstätte führen: Entscheidend ist, dass das Unternehmen nicht verlangt hat (was sich eindeutig aus dem Zurverfügungstellen eines Büroarbeitsplatzes ergibt), dass Räumlichkeiten des Arbeitnehmers für geschäftliche Aktivitäten genutzt werden. So stehen diese Räumlichkeiten nicht dem Unternehmen zur Verfügung. Hinweis: Das Besteuerungsrecht auf Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit kann jedoch im Rahmen der 183-Tages-Regel dem Tätigkeitsstaat zufallen, auch wenn in diesen Fällen keine Betriebsstätte begründet wird.

Weiterhin sind folgende Aspekte zu beachten:

- **Arbeitsplatzausstattung** beim mobilen Arbeiten bzw. im sog. Homeoffice: Stellt das Unternehmen Arbeitsmittel (z. B. Laptop, Mobiltelefon) und ggf. Büromöbel (z. B. Schreibtisch) zur Ausübung der Tätigkeit zur Verfügung, sollte keine feste örtliche Anlage oder Einrichtung zur Begründung einer Betriebsstätte angenommen werden. Erst recht

lassen bloße Zuschüsse des Unternehmens keine Betriebsstätte entstehen. Der Umstand, dass der Mitarbeiter eigene Kosten im Rahmen seiner Besteuerung geltend macht, sollte nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen.

- Gegen die Verfügungsmacht des Arbeitgebers spricht zudem, wenn der Arbeitnehmer **am vertraglichen Arbeitsort einen eigenen Arbeitsplatz** hat. Als eigener Arbeitsplatz gelten hierbei auch sogenannte Open Space-Lösungen, wobei ein Arbeitsplatz nicht einem Mitarbeiter fest zugewiesen ist, sondern Arbeitsplätze für einen bestimmten Anteil der Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt werden.
- In Fällen, in denen der Arbeitsort des Arbeitnehmers zwischen Büro und sog. Homeoffice vertraglich aufgeteilt ist, ohne dass dem Arbeitnehmer an den Homeoffice-Tagen ein Arbeitsplatz im Büro zur Verfügung steht (z. B. bei Desksharing im Betrieb), ist eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers am sog. Homeoffice ebenfalls nicht gegeben. Der Arbeitgeber kann an den festgelegten Präsenztagen im Büro nicht vom Arbeitnehmer verlangen, dass er seine Arbeitsleistung im Homeoffice erbringt. Eine ständige Verfügbarkeit ist daher nicht gegeben.

3. Qualitatives Kriterium

Folgende Aspekte bezüglich der Art der Tätigkeit sprechen gegen die Begründung einer Betriebsstätte:

- Die Tätigkeit des Mitarbeiters im Rahmen des mobilen Arbeitens umfasst im Wesentlichen **Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten**, d. h. administrative Tätigkeiten im Innenverhältnis, deren Arbeitsergebnisse entweder
 - von ihrer Zielsetzung nicht auf das Kerngeschäft des Unternehmens ausgerichtet sind oder
 - nicht unmittelbar, d. h. ohne weitere Tätigkeiten anderer Arbeitnehmer, für das Kerngeschäft des Unternehmens eingesetzt werden können.
- Tätigkeiten, die somit nur das Innenverhältnis des Unternehmens betreffen, stellen in den meisten Fällen Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten dar. Gleiches gilt für Mitarbeiter, die Konzernfunktionen ausüben. Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten sollten auch dann keine Betriebsstätte begründen, wenn diese Tätigkeiten im Rahmen von Konzernumlagen oder Dienstleistungen an andere Gruppengesellschaften berechnet werden und damit eine umsatzgenerierende Tätigkeit des Unternehmens darstellen, es sei denn, dabei handelt es sich um die Haupttätigkeit der jeweiligen Gesellschaft.
- Es sollte klargestellt werden, dass auch der Vertreter durch Ausübung derartiger Hilfs- und Nebentätigkeiten keine Betriebsstätte im Ausland begründet (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017).

- Aus der Berechtigung zur (grenzüberschreitenden) **Mitarbeiterführung** sollte keine Indizwirkung erwachsen, die gegen Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten spricht.
- Der Arbeitnehmer bzw. Vertreter besitzt **keine Vollmacht für Vertragsabschlüsse, die das Kerngeschäft des Unternehmens betreffen**, und nimmt keine führende Rolle beim Abschluss von Verträgen ein. Unschädlich ist die Vollmacht für Verträge bzgl. interner Beschaffung (Waren, Services).

Eine **unterschiedliche Auslegung**, welche **Tätigkeiten als vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten** einzustufen sind und folglich eine Betriebsstätte ausschließen (Artikel 5 Abs. 4 OECD-Musterabkommen 2017), sollte **durch eine internationale Abstimmung vermieden** werden. Dabei könnte das MLI mit seinen Regelungen zu Betriebsstätten (Art. 12 – 14) ein gutes Umsetzungsinstrument darstellen.

III. Ergänzende Anforderungen bei Geschäftsleitungsbetriebsstätten, Vertreterbetriebsstätten und Dienstleistungsbetriebsstätten (UN-Modell-Abkommen)

- Die o. g. Grundsätze (zeitliches, rechtliches, qualitatives Kriterium) sollten auch für **Geschäftsführer und andere leitende Angestellte** gelten, um die unbeabsichtigte Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte zu vermeiden. Das Treffen **einzelner geschäftsleitender Entscheidungen** im Rahmen von mobiler Arbeit im Ausland darf nicht zur Begründung einer Geschäftsleitungsbetriebsstätte führen.
- Zudem sollte klargestellt werden, dass **kurzzeitiges Arbeiten leitender Angestellter** (z. B. wenige Tage pro Monat) von einem ausländischen Aufenthaltsort, keine Betriebsstätte begründet, auch wenn hierbei geschäftsleitende Tätigkeiten ausgeübt werden.
- Für die **Annahme einer Vertreterbetriebsstätte** sollte auf eine **gewisse Dauer** des Tätigwerdens des Vertreters abgestellt werden. Zur Abgrenzung könnte eine Mindestdauer von sechs Monaten als Anhaltspunkt dienen. In Anlehnung an die Analysen der OECD könnte zudem das Kriterium der Gewöhnlichkeit herangezogen werden mit der Folge, dass die Voraussetzung der Gewöhnlichkeit bei nicht etablierten Sachverhalten fehlt. Ein ausnahmsweises Tätigwerden in außergewöhnlichen Situationen sollte nicht automatisch zur Begründung einer Betriebsstätte führen.
- **Ergänzung des qualitativen Kriteriums bei Vertreterbetriebsstätten:** Der Mitarbeiter hat zwar aufgrund des Arbeitsvertrags eine (umfassende) Vollmacht für Vertragsabschlüsse. Aber gemäß einer „Homeoffice-Vereinbarung“ sind Vertragsabschlüsse oder die Einnahme einer führenden Rolle bei Vertragsabschlüssen,

die das Geschäftsmodell des Unternehmens betreffen, sowie die Durchführung von vorbereitenden Verhandlungen im Rahmen des mobilen Arbeitens untersagt.

- Die o. g. Grundsätze und Kriterien sollten auch für **Dienstleistungsbetriebsstätten** gelten, um die unbeabsichtigte Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte zu vermeiden. Aufgrund der einschränkenden Dauer bis zu 183 Tagen in 12 Monaten sollte jedoch die Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte ohnehin nicht gegeben sein. Hierbei sollten Aufenthaltstage von einzelnen Mitarbeitern nicht zusammengerechnet werden, sondern jeder Mitarbeiter individuell betrachtet werden.

Mehrere Betriebsstätten

Es sollte klargestellt werden, dass in Fällen, in denen mehrere Mitarbeiter eines Unternehmens an verschiedenen Wohnorten des gleichen ausländischen Staates mobil arbeiten, im Rahmen der o. g. Grundsätze weder eine noch mehrere Betriebsstätten im Ausland begründet werden.

B. Lohnsteuerrechtliche Aspekte bei im Ausland ausgeübter mobiler Arbeit

Unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte nach den Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) können bei grenzüberschreitender Tätigkeit von Arbeitnehmern lohnsteuerliche Verpflichtungen im Ausland ausgelöst werden. Insbesondere im Fall der DBA-Ansässigkeit des Mitarbeiters im Ausland und/oder bei Grenzgängern ergeben sich erhebliche steuerliche Konsequenzen, wenn Arbeitstage in einem von sonstigen Tätigkeitsstaat abweichenden Land erbracht werden.

Während der Corona-Pandemie sind zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bzw. des Wechsels des Besteuerungsrechts bezüglich des Arbeitslohns von Grenzpendlern und Grenzgängern zahlreiche Konsultationsvereinbarungen der Bundesrepublik Deutschland mit mehreren Staaten geschlossen und verlängert worden. Danach gelten Arbeitstage, für die Arbeitslohn bezogen wird und die an grenzüberschreitend tätige Beschäftigte für eine beispielsweise im sog. Homeoffice ausgeübte Tätigkeit vergütet werden, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem die Beschäftigten ihre Tätigkeit sonst, also ohne Pandemiesituation, ausgeübt hätten.

Dieser Ansatz sollte für die Zeit nach der Pandemie weiterentwickelt werden, so dass

- zum einen über das Homeoffice im engeren Sinne hinaus das gelegentliche oder regelmäßige, standortunabhängige, mobile Arbeiten im Ausland erfasst und
- zum anderen der persönliche Anwendungsbereich nicht mehr nur auf Grenzpendler und Grenzgänger beschränkt, sondern auf Arbeitnehmer im Allgemeinen erstreckt wird.

Im Ergebnis würden Arbeitstage, die beispielsweise im ausländischen Homeoffice ausgeübt werden, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten können, in dem die Beschäftigten ihre Tätigkeit sonst ausgeübt hätten, soweit eine gewisse Anzahl von Tagen nicht überschritten wird. Besonders hilfreich wäre hier eine Übereinstimmung mit der o. g. Tage-Grenze für die ertragssteuerlichen Betriebsstättenbegründung (vgl. Seite 1), um zusätzliche Komplexität zu vermeiden.

Entsprechend sollte Einverständnis der beteiligten Staaten bestehen, dass in diesen Fällen keine Lohnsteuerverpflichtungen seitens des Arbeitgebers aufgrund des mobilen Arbeitens im anderen Staat entstehen. Eine dahingehende Erweiterung des Anwendungsbereichs der angesprochenen Vereinbarungen auf mobiles Arbeiten im Ausland unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsstätte wäre zur Vermeidung von unverhältnismäßigem Ermittlungsaufwand sowohl bei den Finanzbehörden als auch von Arbeitgeberseite zu begrüßen.