Konsultationsvereinbarungen zum Homeoffice wegen COVID-19

Gut gemeint aber schlecht gemacht

Jörg Holthaus*

Die COVID-19-Pandemie hat das Arbeitsleben in Deutschland und in allen Nachbarstaaten stark beeinflusst. Unter anderem mussten unzählige Arbeitnehmer in das Homeoffice und/oder in Kurzarbeit gehen. Da alle deutschen DBA bei Arbeitnehmern grds. das Ausübungsprinzip bei grenzüberschreitend Tätigen beinhalten, kommt es regelmäßig durch (zusätzliche) Tage, die ein Arbeitnehmer nicht bei seinem im anderen Staat ansässigen Arbeitgeber, sondern in seinem abweichenden Wohnsitzstaat (zu Hause) arbeitet, zu einer Verschiebung des Besteuerungsrechts zugunsten des Wohnsitzstaates. Das BMF hat mit Belgien, Frankreich, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich und der Schweiz Konsultationsvereinbarungen über eine vom Ausübungsprinzip abweichende Zuordnung von Homeoffice-Tagen geschlossen.[1] Diese sind als Vereinfachung gemeint, verkomplizieren aber faktisch die Zuordnung der Besteuerungsrechte und erscheinen rechtlich im Einzelnen fragwürdig, da sie die eindeutige Regelung der DBA überschreiben. Zudem sind die gewünschten Auswirkungen der Konsultationsvereinbarungen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit in Deutschland ansässigen Arbeitgebern m. E. unzureichend durch die abschließende Definition der inländischen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG gedeckt.

Kernaussagen

- Zusätzliche Homeoffice-Tage im Wohnsitzstaat eines üblicherweise in einem anderen Staat tätigen Arbeitnehmers führen grds. zu einer Verlagerung des Besteuerungsrechts auf den Wohnsitzstaat.
- Das Wahlrecht aus Konsultationsvereinbarungen kann die Verlagerung des Besteuerungsrechts im Einzelfall verhindern.
- Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer haben grds. keine inländischen Einkünfte in Bezug auf im Ausland verbrachte Homeoffice-Tage.

---

* Dipl.-Finanzwirt Jörg Holthaus ist als Dozent an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Funktion verfasst und spiegelt seine persönliche Meinung wider.

1 Siehe Konsultationsvereinbarungen mit Belgien BMF, Schreiben v. 7.5.2020 - IV B 3 - S 1301-BEL/20/10002:001 NWB XAAAH-48225, verlängert bis 30.6.2020 durch BMF, Schreiben v. 26.5.2020 - IV B 3 - S 1301-BEL/20/10002 :001 NWB QAAAH-49487, mit Frankreich BMF, Schreiben v. 25.5.2020 - IV B 3 - S 1301-FRA/19/10018 :007 NWB PAAAH-49470, mit Luxemburg BMF, Schreiben v. 6.4.2020 - IV B 3 - S 1301-LUX/19/10007 :002 NWB IAAAH-46059, mit den Niederlanden BMF, Schreiben v. 8.4.2020 - IV B 3 - S 1301-NDL/20/10004 :001 NWB BAAAH-46300 (hierin ist auch ein einseitiger Steuerverzicht der Niederlande bei Bezug von bestimmten Sozialleistungen aus Deutschland während der Pandemie vorgesehen), mit Österreich BMF, Schreiben v. 16.4.2020 - IV B 3 - S 1301-AUT/20/10002 :001 NWB LAAAH-46622 (mit Sonderregelung für Nichtrückkehrtage i. S. von Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich (Grenzgänger-Regelung), hierzu Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020 S. 266 und Lang, SWI 2020 S. 331 sowie mit der Schweiz BMF, Schreiben v. 12.6.2020 - IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015-01 NWB AAAAH-50790.

I. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Natürliche Personen ohne Wohnsitz (§ 8 AO) oder gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) unterliegen der deutschen Besteuerung im Rahmen des Territorialitätsprinzips nur, wenn sie inländische Einkünfte i. S. von § 49 EStG erzielen.

Ausländische Arbeitnehmer erzielen unabhängig von ihrer Aufenthaltsdauer inländische Einkünfte, wenn sie sich zur Ausübung im Inland aufhalten oder ihre Auslandstätigkeit durch eine zusätzliche Handlung einer gesonderten Verwertung im Inland zuführen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG). Das reine Ausüben einer Tätigkeit im Ausland für einen im Inland ansässigen Arbeitgeber stellt keine Verwertung i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG dar.[2] Typische Beispiele einer Verwertung werden in den EStR lediglich für Selbständige genannt, nämlich ein beschränkt steuerpflichtiger Erfinder, der die Rechte an einer im Ausland gemachten Erfindung an ein inländisches Unternehmen überlässt oder ein beschränkt steuerpflichtiger Schriftsteller, der sein Urheberrecht an ein inländisches Unternehmen überträgt.[3]

Gesonderte Verwertung setzt mehr als ein bloßes Tätigwerden voraus

Da die Verwertungstatbestände wörtlich identisch in § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG für Selbständige und in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG für Arbeitnehmer sind, können die Beispiele unmittelbar auf den Arbeitnehmerbereich übertragen werden. Entscheidend ist die zusätzliche Handlung neben der Ausübung. Erbringt der Arbeitnehmer z. B. vom Homeoffice aus die gleichen Arbeitsleistungen, die er theoretisch auch im Büro am Sitz seines Arbeitgebers erledigen könnte, liegt m. E. keine eigenständige Verwertung vor. Die Verwertung setzt ein konkretes Arbeitsergebnis voraus, dass gesondert an den Arbeitgeber überlassen wird.

Verwertung erfordert außerdem ein konkretes Arbeitsergebnis

Fraglich ist zudem, ob nicht sogar eine zusätzliche gesonderte Vergütung Voraussetzung für eine eigenständige Verwertungsleistung ist. Die Verwertung tritt nämlich regelmäßig hinter die Ausübung zurück. So stellt es zudem das BMF auch ausdrücklich für angestellte Filmschauspieler dar.[4]

Beispiel 1 (entnommen aus obigem BMF-Schreiben): Ein ausländischer Filmschauspieler wirkt für einen inländischen Produzenten im Ausland an Dreharbeiten an einem Film mit, der im Inland zur Aufführung kommt.

Lösung (des BMF): Der Filmschauspieler, der seine Tätigkeit regelmäßig im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses erbringt, wird ausschließlich im Ausland tätig. Da er im Gegensatz z. B. zum Regisseur nach § 92 UrhG regelmäßig kein Urheberrecht an dem Filmwerk erwirbt und deshalb ein solches Recht nicht übertragen kann, erfolgt keine Rechteverwertung im Inland. Demnach liegen keine Inlandseinkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor.

Gleiches muss auch für andere im Ausland für einen inländischen Arbeitgeber tätige Arbeitnehmer gelten. Voraussetzung für eine Verwertung ist, wie im Beispiel des BMF, dass überhaupt ein eigenständiges Gut oder Recht im Ausland erarbeitet wurde, das einer eigenständigen Verwertung fähig ist und gesondert geschützt ist. Entsprechend entschied auch der BFH[5] zu einem im Ausland ansässigen und tätigen Forscher. Hier stellte der BFH für das Bejahen des Verwertungstatbestands darauf ab, dass der angestellte Forscher seinem inländischen Arbeitgeber einen konkreten Forschungsbericht zu übergeben hatte.

Den Bezug zum Inland stellt etwa ein konkreter Bericht eines Forschers im Ausland her

---

2 Vgl. Gosch in Kirchhof, EStG, 18. Aufl. 2019, § 49 Rz. 61, 63 i. V. mit Rz. 24 und Rz. 53.
3 Vgl. R 49.2 Satz 2 EStR.
4 Vgl. BMF, Schreiben v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 NWB GAAAD-56616, Rz. 106.
5 Vgl. BFH, Urteil v. 12.11.1986 - I R 144/80 NWB CAAAB-28716.

Arbeitet ein angestellter beschränkt steuerpflichtiger Buchhalter anstatt im Büro seines Arbeitgebers in seinem Heimatstaat im Homeoffice, ist der Verwertungstatbestand nicht erfüllt, da neben der reinen Arbeitsausübung keine weitere Handlung[6] zur Verwertung der Arbeit im Inland gegeben ist.

Im Regelfall fehlt bei Tätigkeit im Ausland der Inlandskonnex der Einkünfte

Werden von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie daher Arbeitstage im ausländischen Homeoffice anstatt in den inländischen Räumlichkeiten des inländischen Arbeitgebers verbracht, liegen insoweit regelmäßig keine inländischen Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG vor, insbesondere auch keine aus der Verwertung im Inland.

1. Unmittelbare Auswirkungen des Wahlrechts aus den Konsultationsvereinbarungen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer in Deutschland

Bilaterale Regeln schließen nur bereits vor der Pandemie vorgesehene Homeoffice-Tage aus

Die aktuellen Konsultationsvereinbarungen[7] gelten für Arbeitstage ab dem 11.3.2020. Sie betreffen nur solche Homeoffice-Tage, die ausschließlich aufgrund der Ausgangsbeschränkungen wegen der COVID-19-Pandemie im Heimatstaat verbracht werden. Allerdings ist eine konkrete behördliche Anordnung (Stichwort Lockdown) nicht erforderlich. Auch wenn der Arbeitgeber zum Schutz seiner Arbeitnehmer weitreichende Homeoffice-Regelungen einführt oder erweitert und darin die Ursache für die zusätzlichen Heimarbeitstage in der COVID-19-Pandemie zu sehen ist, soll die Sonderregelung anwendbar sein. Lediglich solche Homeoffice-Tage sind jeweils ausdrücklich ausgenommen, die bereits vor den COVID-19-Maßnahmen vereinbart waren.

Heimarbeitstage, die einen Kausalzusammenhang mit der Pandemie haben, dürften danach fiktiv im Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers besteuert werden. Es gilt eine Rückfallklausel bei Nichtbesteuerung und eine erhöhte Nachweispflicht.

Doch werden für die Besteuerung nach den Ausnahmevorschriften die Einkünfte im Inland i. d. R. fehlen

Macht ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Belgien, Frankreich, Luxemburg, den Niederlanden, Österreich oder der Schweiz Gebrauch von seinem Wahlrecht und möchte seine in seinem Heimatstaat wegen der COVID-19-Pandemie verbrachten Homeoffice-Tage im Ansässigkeitsstaat seines Arbeitgebers (Deutschland) versteuern, ist dies faktisch unmöglich, da dieser Arbeitnehmer regelmäßig keine inländischen Einkünfte i. S. von § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG erzielt.

Wie bereits ausgeführt, liegen grds. bei reiner Arbeitsausübung im Ausland keine inländischen Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern vor. Eine zusätzliche Handlung zum reinen Ausüben wird bei den meisten Arbeitnehmern, die einfach von zu Hause aus ihrem bisherigen Job nachgehen, nicht gegeben sein.

Die von Bruns[8] geäußerte Meinung, dass die beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer inländische Einkünfte aus der Verwertung ihrer Tätigkeit in Inland haben, widerspricht weitgehend der ständigen Rechtsprechung des BFH,[9] dem BMF-Schreiben zu Darbietungseinkünften[10] und ist m. E. so nicht haltbar.

In Österreich besteht dieses Erfordernis nicht

Dies ist übrigens nicht in allen Staaten gleich. Österreich setzt für das Vorliegen von Verwertungseinkünften nach § 98 Abs. 1 Z 4 TS 1 i. V. mit Z 2 TS 2 öEStG keine zusätzliche Handlung voraus. Es reicht aus, wenn der wirtschaftliche Erfolg der nichtselbständigen Tätigkeit der österreichischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist.[11] Damit liegen bei in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern mit einem österreichischen

---

6 Vgl. auch Haiß in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG - KStG (293. Erg.-Lfg. 2019), § 49 EStG Rz. 750.

7 Vgl. Bruns, ISR 2020 S. 228.

8 Bruns, ISR 2020 S. 228, 229 „Aber auch wenn der Arbeitnehmer nicht an diesem, seinem üblichen Tätigkeitsort die Arbeit ausübt, sondern in seinem im Ausland belegenen Homeoffice tätig ist, dürfte der Inlandbezug regelmäßig vorliegen, wenn und weil der Arbeitnehmer selbst das Ergebnis seiner Arbeit dem Inland zuführt. Ein Verwertungstatbestand gegenüber dem Arbeitgeber am üblichen Tätigkeitsort ist dann erfüllt."

9 Vgl. BFH, Urteil v. 12.11.1986 - I R 144/80 NWB CAAAB-28716.

10 Vgl. BMF, Schreiben v. 25.11.2010 - IV C 3 - S 2303/09/10002 NWB GAAAD-56616, Rz. 106.

11 Vgl. Höppner/Steinhauser, SWI 2020 S. 157, 158.

Arbeitgeber regelmäßig beschränkt steuerpflichtige Einkünfte in Österreich vor, auch wenn die Arbeit von Deutschland aus (z. B. im Homeoffice) geleistet wird.

2. Grundsätzliche Fragen im Hinblick auf das Wahlrecht aus den Konsultationsvereinbarungen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Abgesehen von den aktuellen gut gemeinten Konsultationsvereinbarungen muss man unbedingt über die weitreichenden Konsequenzen, der obigen Rechtsauffassung in Deutschland nachdenken. Würde eine reine Arbeitsausübung im Ausland für einen inländischen Arbeitgeber oder Auftraggeber[12] bereits zu inländischen Verwertungseinkünften führen, hätte das ungeahnte profiskalische Konsequenzen.

Allgemein hätte diese Auffassung profiskalische Wirkung

Tätigkeiten im Ausland, die nicht konkret einer ausländischen Betriebsstätte des inländischen Arbeitgebers zugeordnet werden könnten, müssten grds. den Lohnsteuerabzug auslösen. Bei Ansässigkeit des Arbeitnehmers in einem DBA-Staat müsste eine Freistellungsbescheinigung beim Betriebsstättenfinanzamt beantragt werden. Bei Ansässigkeit des Arbeitnehmers in einem Nicht-DBA-Staat würde eine Steuerpflicht auch für Auslandstätigkeiten begründet, die dann vergleichbar wäre mit dem Kassenstaatsprinzip aus § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b EStG.

Weitere Konsequenzen wären bei Selbständigen gegeben. Insbesondere Künstler, die als Freiberufler im Ausland für inländische Auftraggeber tätig wären, hätten nun inländische Verwertungseinkünfte, die bei Ansässigkeit in Nicht-DBA-Staaten veranlagt werden müssten. Ein Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG scheitert nämlich am Wortlaut der Abzugssteuervorschrift, die eine Darbietung im Inland verlangt. Auch die Ausgestaltung des Steuerabzugs nach § 50a EStG spricht gegen die obige Sichtweise.

II. Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

1. Anwendung des allgemeinen Arbeitnehmerartikels der DBA (ohne Antrag nach den Konsultationsvereinbarungen)

Einkünfte aus unselbständiger Arbeit werden nach den DBA grds. im Tätigkeitsstaat besteuert (Art. 15 Abs. OECD-MA 2017). Tätigkeitsstaat ist der Staat, in dem die Tätigkeit durch körperliche Anwesenheit ausgeübt wird. Die bloße Verwertung (Arbeitsergebnis wird dem Arbeitgeber zugeführt) einer unselbständigen Arbeit im anderen Staat begründet (abweichend von § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) regelmäßig noch kein Besteuerungsrecht. Unerheblich ist, woher oder wohin die Zahlung des Arbeitslohns geleistet wird oder wo der Arbeitgeber ansässig ist.[13]

Allgemein werden Arbeitnehmereinkünfte im Tätigkeitsstaat besteuert

Bei Arbeitnehmern, die im In- und Ausland tätig sind, würde dies dazu führen, dass das Besteuerungsrecht nach jedem Grenzübertritt auf einen anderen Staat übergeht. Um dies zu vermeiden, ist in allen deutschen DBA eine 183-Tage-Klausel enthalten. Soweit die Sperrwirkung dieser Klausel reicht, verbleibt das Besteuerungsrecht grds. im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Danach hat regelmäßig der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn, wenn eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

Alle deutschen DBA enthalten eine 183-Tage-Regelung

- Der Arbeitnehmer hält sich länger als 183 Tage im Bezugszeitraum im Tätigkeitsstaat auf oder
- der Arbeitslohn wird von einem Arbeitgeber gezahlt, der im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder

---

[12] Der Wortlaut von § 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG ist in Bezug auf ein Ausüben und Verwerten für selbständig Tätige i. S. von § 18 EStG identisch mit den Tatbestandsmerkmalen der Arbeitnehmerregelung in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG.

[13] Vgl. BMF, Schreiben v. 3.5.2018 - IV B 2 - S 1300/08/10027 NWB YAAAG-84517, Rz. 79.

► der Arbeitslohn wird von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat hat.

Verschiebung des Besteuerungsrechts infolge der COVID-19-Pandemie wäre leicht möglich

Durch zunächst nicht geplante Homeoffice-Tage kann es aufgrund der 183-Tage-Regelung zu einer kompletten Verschiebung des Besteuerungsrechts am Arbeitslohn für Auslandstätigkeiten kommen, wenn z. B. ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer ursprünglich für einen längeren Zeitraum in einem Staat für seinen inländischen Arbeitgeber tätig wird, ohne dass dieser dort eine Betriebsstätte unterhält.

Beispiel 2: M mit Wohnsitz in Münster sollte von Januar bis November 2020 für seinen in Osnabrück ansässigen Arbeitgeber O verschiedene Großkunden in den Niederlanden betreuen, an die O Produktionsmaschinen geliefert hat. O unterhält keine Betriebsstätte in den Niederlanden. Da der geplante Einsatz mehr als 183 Tage umfasst, beantragte der Arbeitgeber eine Freistellung des Arbeitslohns beim zuständigen Betriebsstättenfinanzamt in Osnabrück und behielt für Januar und Februar 2020 keine deutsche Lohnsteuer ein. Aufgrund der COVID-19-Pandemie ordnete O an, dass M ab 13.3.2020 im Homeoffice die niederländischen Kunden betreuen soll. Von Mai bis November 2020 war bzw. ist M dann wieder vor Ort in den Niederlanden tätig. Von Januar bis März und von Mai bis November 2020 verbrachte M insgesamt 150 Arbeitstage in den Niederlanden, von März bis April betreute er an 40 Arbeitstagen die niederländischen Kunden von seinem Homeoffice in Münster aus.

Lösung (ohne Konsultationsvereinbarung): Da entgegen der ursprünglichen Planung der tatsächliche Aufenthalt in den Niederlanden unter 183 Tagen liegt, bleibt das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn gem. Art. 14 Abs. 2 DBA Niederlande 2012 beim Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers Deutschland. Die Niederlande haben kein Besteuerungsrecht.

Bei der über halbjährlichen Arbeit aus einem dritten Staat, springt das Besteuerungsrecht ggf. dorthin

Ausländischer Arbeitslohn ist auch von der inländischen Besteuerung freizustellen, wenn der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist und der Arbeitslohn von diesem Arbeitgeber oder für diesen Arbeitgeber gezahlt wird. In diesen Fällen soll dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zukommen, da sich dort auch der Arbeitslohn als Betriebsausgabe gewinnmindernd auswirkt, auch wenn der Aufenthalt unter 183 Tagen war. Zu beachten ist allerdings, dass der Arbeitnehmer nur insoweit im anderen Staat überhaupt steuerpflichtig ist, wie die Tätigkeit in diesem Staat ausgeübt wird. Wird der Arbeitnehmer für seinen ausländischen Arbeitgeber in einem Drittstaat tätig, bleibt es insoweit grds. bei der Besteuerung in Deutschland. Lediglich wenn er sich im Drittstaat länger als 183 Tage aufgehalten hat, kann es zu einer Freistellung insoweit nach dem DBA mit dem Drittstaat kommen.

Beispiel 3: G (ansässig mit Frau und Kindern in Soest, Deutschland) ist angestellter Manager der B-Bank in Brüssel (Belgien). Von seinen 200 Arbeitstagen verbringt er typischerweise jährlich 150 im Büro in Brüssel und 50 bei Kunden und Geschäftspartnern in Frankreich, in den USA und in Japan. In der Vergangenheit hatte er keine Homeoffice-Tage. Aufgrund der COVID-19-Pandemie arbeitete er 2020 an 50 Tagen von einem Homeoffice in Soest aus, an 125 Tagen in seinem Büro in Brüssel und nur an 25 Tagen betreute er Kunden in Drittstaaten vor Ort. Von den 50 Homeoffice-Tagen entfallen 25 Arbeitstage auf Arbeiten, die er ohne die Corona-Maßnahmen in seinem Büro in Brüssel verbracht hätte, und 25 Tage auf Arbeiten, die er eigentlich vor Ort bei Kunden in Drittstaaten verbracht hätte. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt umgerechnet 400.000 €.

Lösung (ohne Konsultationsvereinbarung): G ist zwar unter 183 Tagen zur Arbeitsausübung in Belgien, jedoch kommt Art. 15 Abs. 2 DBA Belgien nicht zum Tragen, da sein Arbeitgeber in Belgien ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 Nr. 2 DBA Belgien). Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Belgien hat Belgien aber nur ein Besteuerungsrecht an den tatsächlich in Belgien gearbeiteten Tagen. Da nur 125/200 der Tätigkeit von G in Belgien ausgeübt wird, hat Belgien auch nur an 250.000 € ein Besteuerungsrecht. 150.000 € sind in Deutschland zu versteuern. Nach § 50d Abs. 8 EStG ist der Besteuerungsnachweis aus Belgien eine weitere Voraussetzung zur Freistellung. Der steuerfreie Teil der Einkünfte unterliegt nach Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 DBA Belgien i. V. mit § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt.

Zweifel an der Zuordnung lassen sich nur mit dem der Entsendung zugrunde liegenden Vertrag klären

Arbeitgeber im Sinne des DBA ist die (natürliche oder juristische) Person, der der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistung schuldet, unter dessen Leitung er tätig wird und dessen Weisungen er unterworfen ist. In Entsendungsfällen ist zusätzlich zu prüfen, ob die Entsendung nicht im vorrangigen Interesse des entsendenden Unternehmens erfolgt. Davon kann ausgegangen werden, wenn die Tätigkeit im Ausland lediglich kurze Zeiträume umfasst. Die entsprechenden Sachverhalte können nur aufgeklärt werden, wenn die der Entsendung zugrunde liegenden Verträge genau analysiert werden.

Maßgebend für die Zuweisung des Besteuerungsrechts ist zudem, dass der Arbeitslohn vom ausländischen Arbeitgeber gezahlt/getragen wird. Ein „wirtschaftliches Tragen" liegt auch vor, wenn der Arbeitslohn im Fall einer Entsendung im Inland ausgezahlt wird und vom inländischen Entsendeunternehmen an das ausländische Tätigkeitsunternehmen weiterbelastet wird.

Die Weiterbelastung des Arbeitslohns muss konkret den bestimmten Arbeitslohn des entsandten Arbeitnehmers umfassen. Eine lediglich pauschale Abrechnung oder eine Berücksichtigung des Arbeitslohns im Rahmen des Liefer- und Leistungsverkehrs zwischen den Unternehmen reicht nicht aus.

Da aufgrund der COVID-19-Pandemie zahlreiche grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer zwangsweise im Homeoffice arbeiten mussten, kommt es nach allen einschlägigen DBA zu einer Verschiebung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, wenn der Arbeitnehmer in dem einen (Grenz-)Staat wohnt und (normalerweise) arbeitstäglich in den anderen (Grenz-)Staat zu seinem dort ansässigen Arbeitgeber fährt.

Verschiebung der steuerlichen Bemessungsgrundlage durch stets Anknüpfung der deutschen DBA an den Tätigkeitsort

Dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers steht eben nur insoweit ein Besteuerungsrecht am Arbeitslohn des im anderen Staat ansässigen Arbeitnehmers zu, wie die Tätigkeit körperlich und physisch im Arbeitgeberstaat ausgeübt wird.

Beispiel 4: A ist in Deutschland ansässig. Er wird im Januar 2020 für fünf Monate an ein Schwesterunternehmen seines inländischen Arbeitgebers in Spanien entsandt. Nach den vertraglichen Vereinbarungen soll A in dieser Zeit ein in Deutschland gängiges Produktionsverfahren auch in dem Schwesterunternehmen einführen. A hat eine Bescheinigung seines Arbeitgebers über die Weiterbelastung seines Arbeitslohns vorgelegt. Aufgrund der COVID-19-Pandemie reist A bereits am 13.3.2020 zurück nach Deutschland und betreut das Schwesterunternehmen in Spanien bis Ende Mai 2020 online von seinem Homeoffice aus.

Lösung: Das spanische Schwesterunternehmen ist für die Zeit des Auslandsaufenthalts und der Online-Betreuung Arbeitgeber des A. Dort ist der Arbeitslohn als Betriebsausgabe abzugsfähig. Nach Art. 14 Abs. 1 DBA Spanien 2011 hat Spanien aber nur ein Besteuerungsrecht an den in Spanien verbrachten Arbeitstagen. Nur der Lohn von Januar bis zum 13.3.2020 darf in Spanien besteuert werden und ist nach Art. 22

Abs. 2 Buchst. a DBA Spanien 2011 in Deutschland steuerfrei, soweit die spanische Besteuerung nachgewiesen wurde. Die steuerfreien Einkünfte unterliegen dem Progressionsvorbehalt. Da mit Spanien keine Konsultationsvereinbarung zu Homeoffice-Tagen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie vorliegt, ergibt sich für A hier keine andere Option.

2. Anwendung der Konsultationsvereinbarungen

Die Konsultationsvereinbarungen ergeben für Beispiel 2 und 3 ein Wahlrecht auf abweichende Besteuerung nach den DBA.

Lösung Beispiel 2 (mit Konsultationsvereinbarung): Aufgrund der Konsultationsvereinbarung kann M die im Homeoffice verbrachten Tage als im ursprünglich geplanten Tätigkeitsstaat verbracht behandeln. Somit kommt er 2020 auf mehr als 183 Arbeitstage (= Aufenthaltstage) in den Niederlanden und die Niederlande haben – wie ursprünglich im Rahmen des Antrags auf Freistellungsbescheinigung angenommen – ein Besteuerungsrecht nach Art. 14 Abs. 2 DBA Niederlande 2012. Die anteiligen Einkünfte von Januar bis November 2020 sind damit nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. a DBA Niederlande 2012 in Deutschland steuerfrei, soweit die Besteuerung in den Niederlanden nachgewiesen wurde. Nach Art. 22 Abs. 1 Buchst. d DBA Niederlande 2012 i. V. mit § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG unterliegen diese Einkünfte dem Progressionsvorbehalt.

Keine Bezugnahme der Sonderregeln auf Art. 15 Abs. 2 OECD-MA 2017

Zwar ist in den Konsultationsvereinbarungen nicht ausdrücklich auf die Fälle des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA 2017 Bezug genommen, aber nach dem Wortlaut müssten die Optionsmöglichkeiten auch für Fälle wie in Beispiel 2 gewährt werden, obwohl hier kein Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist.

Lösung Beispiel 3 (mit Konsultationsvereinbarung): G ist zwar unter 183 Tagen zur Arbeitsausübung in Belgien, jedoch kommt Art. 15 Abs. 2 DBA Belgien nicht zum Tragen, da sein Arbeitgeber in Belgien ansässig ist (Art. 15 Abs. 2 Nr. 2 DBA Belgien). Nach Art. 15 Abs. 1 DBA Belgien hat Belgien zwar nur ein Besteuerungsrecht an den tatsächlich in Belgien gearbeiteten Tagen, aufgrund der Konsultationsvereinbarung kann G die wegen der COVID-19-Pandemie im Homeoffice verbrachten Arbeitstage als in Belgien geleistet behandeln. Dies betrifft aber nur die 25 Tage, die er mit Arbeiten erledigt hat, die er sonst in seinem Büro in Brüssel erledigt hätte. Die weiteren 25 Homeoffice-Tage, die er eigentlich in Drittstaaten verbracht hätte, fallen nicht unter die Ausnahmeregelung.
Somit dürfen nach der Konsultationsvereinbarung 150/200 seines Lohns also 300.000 € in Belgien besteuert werden. Nur 100.000 € sind hiernach in Deutschland zu versteuern. Zur Freistellung der zusätzlichen 50.000 € ist nach der Konsultationsvereinbarung die Ausübung des Wahlrechts und die Besteuerung in Belgien nachzuweisen. Zudem greift auch weiterhin die Nachweispflicht nach § 50d Abs. 8 EStG. Der steuerfreie Teil der Einkünfte unterliegt nach Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 DBA Belgien i. V. mit § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt.

Strenge der Nachweispflichten zeigt sich erst 2021

Erst das kommende Jahr wird zeigen, welche konkreten Nachweise die Finanzverwaltung verlangt, wenn unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer steuerfreien Arbeitslohn mit ihrer Einkommensteuererklärung für 2020 beantragen, für Tage, die sie in Deutschland gearbeitet haben und fiktiv als im anderen Staat verbracht behandelt wissen wollen. Da alle Konsultationsvereinbarungen den Besteuerungsnachweis aus dem fiktiven Tätigkeitsstaat verlangen, sind weiße, unversteuerte Einkünfte auf den ersten Blick nicht möglich.

Besondere Bedeutung werden insoweit die konkreten Bescheinigungen des ausländischen Arbeitgebers haben, aus denen die tatsächliche Besteuerung (regelmäßig durch Abführen einer entsprechenden Lohnsteuer) im anderen Staat und die Kausalität der Heimarbeit mit der Bekämpfung der COVID-19-Pandemie dargelegt werden müssen. Beispiel 3 zeigt insoweit auch, wie detailliert die Informationen über die Beweggründe für Homeoffice-Tage sein müssen, um das gewünschte Ergebnis zu erzielen.

Da die Anwendung der Ausnahmeregelung freiwillig, auf Antrag des Steuerpflichtigen in Deutschland erfolgt, ist nicht zu erwarten, dass sich die Gerichte mit einer Überprüfung beschäftigen müssen.

Eine gerichtliche Klärung wird die Ausnahme bleiben

Trotzdem ist anzumerken, dass die Überschreibung des Tätigkeitsprinzips der DBA durch eine Konsultationsvereinbarung rechtlich auf wackeligen Füßen steht. Zumindest hält der BFH dies bei Verständigungsvereinbarungen für nicht haltbar.[14] Ob durch die Einführung von § 2 Abs. 2 AO ein hinreichender gesetzlicher Rahmen geschaffen wurde, um ohne Beteiligung der Legislative eindeutige Regelungen aus einem DBA, das durch das jeweilige Zustimmungsgesetz zu einem formellen deutschen Gesetz geworden ist, zu überschreiben, halte ich für zweifelhaft. Insbesondere bestehen beim reinen Ausübungsprinzip im Arbeitnehmerartikel der DBA keinerlei Zweifel an der Auslegung des DBA, wie sie in § 2 Abs. 2 Satz 2 AO erwähnt werden.

Zweifel bestehen auch an der normativen Gültigkeit der Ausnahmevorschriften

Meines Erachtens wäre das BMF besser beraten gewesen, mit den betroffenen Staaten eine dem Inhalt der Konsultationsvereinbarungen entsprechende Protokollnotiz zum jeweiligen DBA auszuhandeln und jeweils entsprechende Zustimmungsgesetze auf den Weg zu bringen. Wenn sich das BMF schon selbst mit Verwaltungsanweisungen über Gesetze (hier: DBA) hinwegsetzt, ist dies m. E. kein gutes Vorbild. Lang[15] geht noch weiter und sieht die moralische Legitimation durch diese Vorgehensweise gefährdet.

Immerhin sollte man den staatlichen Behörden zugutehalten, dass ihr Handeln gut gemeint war. Es soll ja ausschließlich zur Entlastung der Steuerpflichtigen und der Vereinfachung dienen. Aber wie so oft im Leben: Gut gemeint ist nicht immer gut, manchmal im Ergebnis eher schlecht.

Die gute Absicht der Regeln ist klar, die Vereinfachung für die Beteiligten indes nicht

Und in den komplizierten Wahlrechten und zusätzlichen Nachweispflichten allein von ihrem Wortlaut sehe ich keine Vereinfachung. Der durch die Konsultationsvereinbarungen geschaffene zusätzliche Verwaltungsaufwand einschließlich des Wahlrechts, dürfte auch Steuerberater vor ungeahnte Schwierigkeiten stellen, da bei der Frage, ob die Anwendung der Antragsmöglichkeit der Konsultationsvereinbarungen für den einzelnen Mandanten günstiger ist, neben steuerlichen Gesichtspunkten auch sozialversicherungsrechtliche[16] Konsequenzen zu beachten sind.

Bessere Wahl wird auch durch sozialversicherungsrechtliche Regeln beeinflusst

Aber auch die Finanzbeamten werden es bei der Bearbeitung der Steuererklärungen nicht leicht haben. Welche Nachweise gerade für die Arbeitsorte und die Kausalität des Homeoffice mit der COVID-19-Pandemie sind zu verlangen? Welche Nachweise zur Steuerentrichtung sind ausreichend? Muss der Arbeitnehmer gar eidesstattlich versichern, dass er sich die vom Arbeitgeber aufgrund der Fiktion im anderen Staat abgeführte Lohnsteuer nicht doch im Rahmen eines Veranlagungswahlrechts in ein oder zwei Jahren erstatten lässt? Diese Gefahr wird m. E. nur unzureichend durch einen möglichen spontanen Informationsaustausch innerhalb der EU gebannt.

---

[14] BFH, Urteil v. 11.11.2009 - I R 15/09 NWB TAAAD-37059; BFH, Urteil v. 2.9.2009 - I R 90/08 NWB FAAAD-31015; BFH, Urteil v. 10.7.1996 - I R 4/96 NWB YAAAA-95749; vgl. auch Ismer, IStR 2009 S. 366.

[15] Vgl. Lang, SWI 2020 S. 331, 342 „Die Erosion rechtsstaatlicher Grundsätze, die durch den von beiden Behörden tatsächlich gewählten Weg droht, sollte nicht unterschätzt werden. [...] Wenn die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Länder die rechtlichen Grundlagen, auf denen ihr Handeln basieren sollte, selbst nicht ernst nehmen, laufen sie Gefahr, ihre moralische Legitimation einzubüßen, von den Bürgern in anderen Fällen Gesetzestreue einzufordern."

[16] Vgl. hierzu Dissen/Wernli, IWB 14/2020 S. 577 NWB EAAAH-53803.

Die drei Grenzgänger-DBA sind nicht uniform

3. Grenzgänger-Regelungen in den DBA mit Frankreich, Österreich und der Schweiz

Die DBA mit Frankreich, Österreich und der Schweiz enthalten Sonderregelungen für Grenzgänger (Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat). Dies sind Arbeitnehmer, die grds. arbeitstäglich von ihrem Wohnsitz in dem einen Staat in den anderen Staat mit ihrer Arbeitsstätte pendeln.

Die Regelungen sind im Detail recht unterschiedlich. In Art. 15 Abs. 6 Nr. 1 DBA Österreich wird ein Wohnsitz und Arbeitsort jeweils in Grenznähe gefordert, was in Ziffer 8 des Schlussprotokolls in einem Radius von 30 km von der Grenze konkretisiert wird. Die komplexeste Grenzgänger-Regelung enthält Art. 15a DBA Schweiz.[17] Hier werden eine Unschädlichkeitsgrenze von 60 Nichtrückkehrtagen und ein Quellensteuerrecht des Sitzstaates des Arbeitgebers von 4,5 % mit spezieller Anrechnungsregelung im Wohnsitzstaat des Grenzgängers manifestiert.

Durch Art. VI des Zusatzabkommens v. 24.12.2015 wird die Grenzgänger-Regelung im Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich überarbeitet und durch Art. VII des Zusatzabkommens wird in dem neu geschaffenen Art. 13a ein Fiskalausgleich für beide Staaten normiert.

Diese Grenzgängerregelungen verschaffen dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers ein vollumfängliches Besteuerungsrecht und begrenzen den eigentlichen Tätigkeitsstaat (und gleichzeitig Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers).

Aber in allen kommen die Nichtrückkehrtage als zusätzliche Fragestellung hinzu

Nur wenn die jeweils unterschiedlich ausgeprägten und definierten Nichtrückkehrtage eine jeweils bestimmte Grenze überschreiten, gelten die allgemeinen Zuordnungsregelungen des jeweiligen DBA, also regelmäßig das reine Ausübungsprinzip.

Werden aufgrund der COVID-19-Pandemie mehr Arbeitstage im Homeoffice verbracht, kann dies insbesondere im Fall Österreichs zur Stärkung des Besteuerungsrechts des eigentlich nun weniger aufgesuchten Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers kommen. Dies liegt vor allem daran, dass in der Verständigungsvereinbarung von 2019 ausdrücklich Tage im Homeoffice als schädliche Nichtrückkehrtage festgelegt werden.[18] Diese Festlegung ist kritisch zu sehen. Meines Erachtens widerspricht sie dem Sinn und Wortlaut des Art. 15 Abs. 6 DBA Österreich. Tage im Homeoffice stellen m. E. per se eine höhere Anbindung des Grenzgängers an seinen Wohnsitzstaat dar. Sie als schädliche Nichtrückkehrtage zugunsten des (weniger aufgesuchten) Tätigkeitsstaates (Ansässigkeitsstaates des Arbeitgebers) zu werten, erscheint mir und auch weiteren Literaturstimmen widersinnig.[19]

Durch die aktuelle Konsultationsvereinbarung wird dieser Streitpunkt zumindest punktuell gelöst, da nach allen drei Konsultationsvereinbarungen Homeoffice-Tage, die ihren Grund in der COVID-19-Pandemie haben, ausdrücklich nicht als schädliche Nichtrückkehrtage zu werten sind.

Weitere Besonderheit enthält Bagatellschwelle des DBA Luxemburg

4. Verständigungsvereinbarung mit Luxemburg

Die zum alten DBA Luxemburg von 1958 getroffene Verständigungsvereinbarung[20] gilt nach Nummer 4 auch für das aktuell anzuwendende DBA Luxemburg 2012. Hiernach gelten bis zu 19 Arbeitstage, die ein in dem einen Staat ansässiger Arbeitnehmer mit Arbeitgeber im anderen Staat in seinem Wohnsitzstaat oder einem Drittstaat zur Arbeitsausübung verbracht hat, als noch im anderen Staat ausgeübt. Diese Bagatellgrenze fingiert für bis zu 19 Arbeitstage eine Tätigkeit im Sitzstaat des Arbeitgebers.

Diese gut gemeinte „Vereinfachung" wirft allerdings Probleme auf, wenn sie auf einen in Luxemburg ansässigen Arbeitnehmer mit Arbeitgeber in Deutschland ange-

---

[17] Zur Behandlung von Bahnpersonal vgl. BMF-Schreiben v. 12.5.2020 - IV B 2 - S 1301-CHE/07/10019-03 NWB JAAAH-48461.
[18] BMF, Schreiben v. 18.4.2019 - IV B 3 - S 1301-AUT/07/10015-02 NWB RAAAH-13338.
[19] Vgl. Lang, SWI 2020 S. 331, 339.
[20] BMF, Schreiben v. 14.6.2011 - IV B 3 - S 1301 LUX/10/10003 NWB CAAAD-86136.

wandt werden soll. Für die maximal 19 Arbeitstage, die dieser Luxemburger außerhalb Deutschlands für seinen deutschen Arbeitgeber gearbeitet hat, liegen nämlich regelmäßig keine inländischen Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG vor, da die Tätigkeit nicht im Inland ausgeübt wurde.

Eine Verwertung durch den Arbeitnehmer im Inland (bei seinem inländischen Arbeitgeber) liegt nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nicht vor, da dies eine über das reine Ausüben der Tätigkeit hinausgehende zusätzliche Handlung erfordert.[21] Daher liegen für die bis zu 19 Tage, die nicht in Deutschland gearbeitet wurden, keine inländischen Einkünfte vor.

Zudem ist mehr als fraglich, ob durch eine Verständigungsvereinbarung die eindeutige Zuordnung der DBA (Ausüben) überschrieben werden kann.[22]

Grenze von 20 Tagen im Wohnsitzstaat wird hier ggf. schnell unterschritten

Die Konsultationsvereinbarung mit Luxemburg hat neben den üblichen Auswirkungen der Fiktion von Arbeitstagen in den anderen Staat eine weitere Wirkung aufgrund der Verständigungsvereinbarung aus dem Jahr 2011. Ähnlich wie bei den schädlichen Nichtrückkehrtagen der Grenzgängerregelungen mit Frankreich, Österreich und der Schweiz kann durch die Fiktion von Arbeitstagen in den ursprünglichen Tätigkeitsstaat die Grenze von 20 Tagen im Wohnsitzstaat unterschritten werden, obwohl durch das Homeoffice ggf. tatsächlich mehr als 19 Arbeitstage auf den Wohnsitzstaat entfallen.

III. Praxishinweise

Bei aller Kritik an den Konsultationsvereinbarungen sollten die Vorteile im Einzelnen für die Einkommensteuerveranlagungen von unbeschränkt Steuerpflichtigen für den Veranlagungszeitraum 2020 und für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer nicht außer Acht gelassen werden.

1. Vorteile durch das Wahlrecht aus den Konsultationsvereinbarungen für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

In vielen Fällen wird der durch COVID-19 betroffene Arbeitnehmer durch die Konsultationsvereinbarung profitieren

Unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die wegen der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie durch zusätzliche Homeoffice-Tage in ihrem Wohnsitzstaat Deutschland unter die 183-Tage-Anwesenheit im zunächst geplanten Tätigkeitsstaat Belgien, Frankreich, Niederlande, Luxemburg, Österreich oder Schweiz rutschen und deren Arbeitgeber zu Beginn des Jahres 2020 eine Freistellung des Arbeitslohns von der deutschen Lohnsteuer beantragt haben, sollten – um größere Nachzahlungen von Einkommensteuer im Rahmen der Veranlagung 2020 zu vermeiden – von dem Wahlrecht der Konsultationsvereinbarung Gebrauch machen (vgl. oben Beispiel 2). Gleiches gilt für an ausländische Betriebsstätten entsandte unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer (vgl. Beispiel 3). Bei Grenzgängern nach dem DBA Österreich wäre ein Antrag im Sinne der Konsultationsvereinbarung ebenfalls vorteilhaft, wenn sonst nach dem DBA die Grenzgängereigenschaft verloren ginge.

Bei Überschreiten der 20-Tage-Grenze aus der Verständigungsvereinbarung mit Luxemburg aus dem Jahr 2011 (vgl. oben II, 4) durch COVID-19-bedingte Homeoffice-Tage in Deutschland ergibt ein Antrag nach der jüngsten Konsultationsvereinbarung ggf. auch Sinn.

---

[21] BFH, Urteil v. 12.11.1986 - I R 38/83 NWB OAAAA-92339 und BFH, Urteil v. 12.11.1986 - I R 69/83 NWB LAAAA-92340; vgl. auch Gosch in Kirchhof, EStG, a. a. O., § 49 Rz. 53.

[22] Vgl. BFH, Urteil v. 11.7.2018 - I R 44/16 NWB JAAAH-03437 und BFH, Urteil v. 30.5.2018 - I R 62/16 NWB DAAAG-99273.

2. Vorteile durch das Wahlrecht aus den Konsultationsvereinbarungen für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer

Ausübung der Option sollte auch allgemein ohne Risiko sein

Wenn für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit Wohnsitz in Belgien, in den Niederlanden, in Luxemburg, in Frankreich, in Österreich oder in der Schweiz der deutsche Lohnsteuerabzug auch für Heimarbeitstage in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Arbeitnehmer günstiger ist als eine Besteuerung in ihren Wohnsitzstaaten, sollte auch hier das Wahlrecht entsprechend ausgeübt werden.

Hier ergibt sich m. E. auch in der Zukunft kein Risiko, wenn deutsche Finanzgerichte feststellen sollten, dass entsprechend meiner obigen Auffassung keine inländischen Einkünfte und daher trotz der Konsultationsvereinbarungen kein deutsches Besteuerungsrecht gegeben sein sollte. Die Rechtsfolge im Heimatstaat, nämlich die Freistellung des Arbeitslohns von der dortigen Besteuerung, ist nach der Konsultationsvereinbarung allein schon dann gegeben, wenn der Lohn aufgrund des Wahlrechts in Deutschland besteuert wurde.

Deutsches Finanzamt kann Spontanauskunft an anderen Staat senden

Ob diese Besteuerung in Deutschland rechtmäßig oder – nach deutschem Recht unzulässig – erfolgte, ist m. E. insoweit irrelevant. Falls es sich der beschränkt Steuerpflichtige später anders überlegt und einen m. E. zulässigen Antrag nach § 37 Abs. 2 AO an das Betriebsstättenfinanzamt seines Arbeitgebers in Deutschland stellt, um sich die zu Unrecht abgeführte Lohnsteuer erstatten zu lassen, müsste er damit rechnen, dass das deutsche Finanzamt eine Spontanauskunft an seine Heimatfinanzbehörde sendet und damit eine dortige Besteuerung ausgelöst wird, die ohne die Konsultationsvereinbarung ohnehin erfolgt wäre.

FAZIT

Die Konsultationsvereinbarungen zu zusätzlichen Homeoffice-Tagen im Zusammenhang mit Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie können zwar fiskalisch für einzelne Arbeitnehmer entlastend wirken, bedingen aber der Intention des BMF zum Trotz ein hohes Maß an zusätzlichem Verwaltungsaufwand. Zudem ist ihre Rechtsgrundlage in § 2 Abs. 2 AO zu hinterfragen, da eindeutige gesetzliche Zuordnungsregelungen verschoben werden. Zudem sind die zusätzlichen beschränkt steuerpflichtigen Löhne regelmäßig nicht durch § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG gedeckt. Die einzelne Literaturmeinung zu angeblichen Verwertungseinkünften von im ausländischen Homeoffice tätigen Arbeitnehmern ist so nicht stichhaltig und hätte in anderen Fällen gruselige Auswüchse der beschränkten Steuerpflicht zur Folge. Zu beachten ist noch, dass entsprechende Konsultationsvereinbarungen mit den übrigen Nachbarländern Tschechien, Polen und Dänemark bisher nicht abgeschlossen wurden. In diesem Zusammenhang sei zudem darauf hingewiesen, dass beispielsweise Schweden genau das Gegenteil gemacht hat und jüngst darauf hingewiesen hat,[23] dass die Grenzgänger im Öresund auch bei zusätzlichen Homeoffice-Tagen wegen der COVID-19-Pandemie nach den konkreten Aufenthaltsorten zu beurteilen sind.

AUTOR

Jörg Holthaus,
Dipl.-Finanzwirt, ist als Dozent an der Hochschule für Finanzen des Landes NRW in Nordkirchen und als Gastdozent der Bundesfinanzakademie in Berlin mit dem Schwerpunkt Internationales Steuerrecht tätig.

[23] Vgl. IStR-Länderbericht 2020 S. 58.