

Homeoffice im Ausland

Internationale steuerliche Aspekte rund um das Homeoffice



Mandanten-Info

Homeoffice im Ausland

1 Einleitung

2 Steuerliche Aspekte

2.1 Beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

2.2 Das Wohnsitzprinzip und die Sitztheorie

2.3 Das Tätigkeitsortprinzip

2.4 Häusliches Arbeitszimmer

2.5 Die Homeofficepauschale

2.6 Betriebsvermögen oder Privatvermögen?

3 Die Betriebsstättenproblematik

3.1 Allgemeines

3.2 Begründung durch Arbeitnehmer

3.3 Begründung durch Vertreter und Geschäftsleitung

4 Das Außensteuergesetz: Veräußerung der Geschäftsanteile

5 Ausländische Lohnsteuer und Sozialversicherung?

6 Arbeitssicherheit und gesetzlicher Unfallversicherungsschutz

7 Arbeitszeiten und Erreichbarkeit

8 Vergütung und Reisekosten

9 Datenschutz

10 Fazit

Hinweis im Sinne des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes:

Aus Gründen der Lesbarkeit wird im Text das generische Maskulinum verwendet, aber selbstverständlich richtet sich das Buch an alle Leserinnen und Leser jeden Geschlechts.

1 Einleitung

Die Arbeitswelt wird immer flexibler. Gerade die Coronavirus-Krise beschleunigt zunehmend die Digitalisierung. Arbeiten ist heute papierlos und in vielen Branchen vollständig online und damit ortsunabhängig möglich. Firmen, bei denen diese Art des Arbeitens vorher unvorstellbar war, beginnen umzudenken und stellen fest, dass es funktioniert! Mit dem Notebook unter dem Arm, können Arbeitnehmer heute hier und morgen da arbeiten.

Eine wichtige Rolle spielt hierbei noch immer das häusliche Arbeitszimmer bzw. das Homeoffice. Aber wo liegt das Arbeitszimmer? Auch das muss heutzutage längst nicht mehr zwingend im Inland sein. Die zunehmende Internationalisierung ermöglicht es, dass zum Beispiel auch der deutsche GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer bei seiner Partnerin in Spanien arbeitet.

Nachfolgend werden steuer- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte die sich durch das flexible Arbeiten ergeben können, kurz dargestellt. Dabei wird auch auf Besonderheiten hingewiesen, die bei der Verlegung des Homeoffice ins Ausland zu beachten sind.

Hinweis

Die steuerliche Behandlung von Homeoffice und häuslichem Arbeitszimmer bietet viel Konfliktpotential. Auch weitere Auswirkungen und Spätfolgen sind dabei zu bedenken. Die nachfolgenden Ausführungen können daher eine steuerliche Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

2 Steuerliche Aspekte

Steuerlich kann das Homeoffice im Ausland aus verschiedenen Blickwinkeln betrachtet werden. So kann das Homeoffice etwa nur vorübergehend an einem Ort im Ausland ausgeübt werden (z. B. im Urlaub oder Besuch der Familie im Ausland). Die eigene Wohnung in Deutschland wird weiterhin beibehalten. Aus steuerlicher Sicht besteht hier unter gewissen Voraussetzungen nach wie vor unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland.

Andere wiederum nehmen die veränderten Umstände der mobilen Arbeitswelt zum Anlass, langfristig an einen festen Ort ins Ausland (z. B. Ferienwohnung) zu ziehen, um von dort aus weiterhin für ein in Deutschland ansässiges Unternehmen zu arbeiten. Oder Grenzpendler arbeiten im Homeoffice an ihrem ausländischen Wohnort. Auch hier kommt der Frage nach der Steuerpflicht des Mitarbeiters entscheidende Bedeutung zu.

Im Folgenden erfahren Sie mehr über die Konsequenzen, die die unterschiedlichen Varianten des Homeoffice im Ausland – insbesondere in steuerlicher Hinsicht – mit sich bringen.

Hinweis

Als **Grenzpendler** werden Steuerpflichtige bezeichnet, die im Grenzbereich eines Staates wohnen (Wohnsitzstaat), täglich im anderen Staat arbeiten (Tätigkeitsstaat) und anschließend zu ihrem Wohnsitz zurückkehren. Steuerlich sind hiervon **Grenzgänger** zu unterscheiden, für die besondere Besteuerungsmöglichkeiten in Frage kommen. Voraussetzung für die Anwendung der Grenzgängerregel ist jedoch, dass die Tätigkeit **innerhalb bestimmter Grenzonen** ausgeübt wird. Welche Entfernung diese Zone umfasst, ist dem jeweiligen DBA zu entnehmen.

Zunächst würdigen wir die Besteuerung des Arbeitnehmers im Hinblick auf die Erbringung seiner Arbeitsleistung von einem Homeoffice im Ausland aus. Dabei gilt es prinzipiell zu unterscheiden, ob Deutschland mit dem jeweiligen Ausland ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, oder, ob es kein solches Abkommen gibt. Weiterhin gehen wir vereinfachend davon aus, dass im Falle eines bilateral geschlossenen **Doppelbesteuerungsabkommens** ein solches weitestgehend dem Wortlaut des **OECD-Musterabkommens** folgt.

2.1 Beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland

Um die steuerlichen Aspekte rund um das Homeoffice besser zu verstehen, ist es wichtig zunächst einige Grundsätze der Besteuerung bzw. der Steuerpflichten zu kennen. Die nachfolgenden Ausführungen dienen zunächst also dazu die Grundlage bzw. Ursachen der verschiedenen Themenstellungen rund um das Homeoffice im Ausland zu vermitteln.

Eine Besteuerung in Deutschland erfolgt nur, solange beim Steuerpflichtigen insbesondere die Voraussetzungen einer beschränkten, der unbeschränkten oder der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland gegeben sind. Deshalb ist zunächst zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden.

Unbeschränkt steuerpflichtig ist, wer in Deutschland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Wer unbeschränkt steuerpflichtig ist, unterliegt mit seinem gesamten Welteinkommen der Besteuerung. Unter Welteinkommen werden alle Einkünfte zusammengefasst, unabhängig davon, wo und in welchem Staat diese tatsächlich erzielt werden. Hat ein Steuerpflichtiger keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, kann er zumindest beschränkt steuerpflichtig werden, wenn er inländische Einkünfte erzielt, zum Beispiel durch ein Vermietungsobjekt in Deutschland oder die Tätigkeit für einen inländischen Arbeitgeber.

Beschränkt steuerpflichtig ist, wer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat, aber hier inländische Einkünfte erzielt. Der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, wer seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland aufgibt und diesen in ein niedrig besteuertes Gebiet verlegt, aber weiterhin in Deutschland wesentliche wirtschaftliche Interessen behält.

2.2 Das Wohnsitzprinzip und die Sitztheorie

Jeder Staat hat das Recht und die Möglichkeit auf seinem Territorium festzulegen, nach welchen Grundsätzen Steuern zu zahlen sind. So ist bei natürlichen Personen das Wohnsitzprinzip zu beachten. Hiernach erhebt die Bundesrepublik Deutschland zum Beispiel Einkommensteuer, wenn eine natürliche Person im Inland ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Besteht daneben jedoch (auch) im Ausland ein **Wohnsitz**, besteht die Gefahr, dass man mit der Verlagerung des Homeoffice dorthin möglicherweise auch dort nach den jeweils geltenden Bestimmungen steuerpflichtig wird. Oft hängt dies mit der tatsächlichen Dauer des Aufenthalts im Ausland zusammen. In diesem Zusammenhang ist regelmäßig die 183-Tage-Regel zu beachten. Viele Länder erachten einen Zeitraum von 183 Tagen als Indiz für eine Ansässigkeit. Maßgeblich kann in diesem Zusammenhang auch sein, an welchem Ort der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt hat. Lebensmittelpunkt ist der Ort, den man mit den wichtigsten privaten Interessen (z. B. Familie, Freunde) verbindet.

Bei Unternehmen finden dagegen die sog. Sitztheorie und das Betriebsstättenprinzip Anwendung. Hiernach wird ein Unternehmen in Deutschland steuerpflichtig, wenn es im Inland seinen Sitz oder eine Betriebsstätte unterhält (§ 1 Abs. 1 KStG).

2.3 Das Tätigkeitsortprinzip

Nach dem Tätigkeitsortprinzip ist jemand in dem Staat steuerpflichtig, in dem er seine Tätigkeit ausübt. Dies gilt insbesondere für Arbeitnehmer.

Das Wohnsitzprinzip kann also leicht mit dem Tätigkeitsortprinzip kollidieren. Wie hier zu verfahren ist und welcher der beiden Staaten das Besteuerungsrecht, der Wohnsitzstaat oder der

Tätigkeitsstaat, wird in den Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (kurz: Doppelbesteuerungsabkommen = DBA) geregelt.

Betroffen sind hier v. a. Grenzpendler. Damit sich Arbeitnehmer nicht gleich ab dem ersten Tag einer Tätigkeit im Ausland um die Steuerpflicht kümmern müssen, ist hier die 183-Tage-Regel zu beachten.

Achtung:

Es ist immer individuell zu prüfen, auf welchen Zeitraum die 183-Tage-Regel zu prüfen ist. In den verschiedenen Abkommen kann das Kalenderjahr maßgeblich sein, aber auch ein 12-Monats-Zeitraum oder das Steuerjahr des jeweiligen Staates, das nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt.

Vor diesem Hintergrund kommt dem Homeoffice eine besondere Bedeutung zu. Mit diesem Vorwissen ist erkennbar, dass dieser Arbeitsort schnell zum sprichwörtlichen „Zünglein an der Waage“ werden kann.

Hinweis

Geschäftsführer sind Arbeitnehmer. Wer als Geschäftsführer auch noch Gesellschafter ist (sog. Gesellschafter-Geschäftsführer), also ganz oder teilweise Anteilseigner z. B. einer GmbH ist, muss beide Ebenen getrennt betrachten. Es können steuerliche Folgen entstehen, wenn sich der Geschäftsführer im Ausland aufhält und andere für den Gesellschafter, wenn sich dieser (zu lange) im Ausland aufhält.

2.4 Häusliches Arbeitszimmer

Die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung sind zunächst grundsätzlich steuerlich nicht abzugsfähig (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG).

Aber auch hier gilt die Regel: „Keine Regel ohne Ausnahme!“ Denn unter bestimmten Voraussetzungen können die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer dennoch als Betriebsausgaben (bei Gewinneinkünften) oder als Werbungskosten (bei Überschusseinkünften) steuerlich geltend gemacht werden:

- Steht etwa für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung ist die Höhe der für das Arbeitszimmer abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 Euro begrenzt.

- Stellt das Arbeitszimmer dagegen den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung dar, sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sogar unbeschränkt abzugsfähig.

Achtung:

Im Bereich der Überschusseinkünfte liegt regelmäßig Privatvermögen vor; bei den Gewinneinkünften dagegen Betriebsvermögen. Liegt Wohneigentum vor und ist das häusliche Arbeitszimmer dem Betriebsvermögen zuzuordnen, so ist unter Umständen beim späteren Verkauf – oder der Entnahme ins Privatvermögen (z. B. bei Nutzungsänderung) – der anteilig auf das Arbeitszimmer entfallende Gewinn steuerpflichtig.

Arbeitszimmer oder doch nur Arbeitsecke?

Ob und in welchem Umfang Aufwendungen für den häuslichen Arbeitsbereich steuerlich berücksichtigt werden können, entscheidet sich danach, ob es sich bei dem Arbeitsbereich tatsächlich um ein häusliches Arbeitszimmer oder lediglich um eine Arbeitsecke handelt. Bei der Arbeitsecke können nicht alle Aufwendungen als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht werden.

Nach der Definition des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ist ein häusliches Arbeitszimmer

1. ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist,
2. vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient und
3. ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird;
4. eine untergeordnete private Mitbenutzung (< 10 %) ist unschädlich.

Nur wenn alle diese Voraussetzungen erfüllt sind, liegt ein häusliches Arbeitszimmer vor.

Die Arbeitsecke – ist jetzt alles verloren?

Wird ein in die häusliche Sphäre eingebundener Raum mit einem nicht unerheblichen Teil seiner Fläche auch privat genutzt, handelt es sich begrifflich nicht um ein Arbeitszimmer, sondern lediglich um eine Arbeitsecke. Aufwendungen für die Arbeitsecke können steuerlich nicht geltend gemacht werden. Da der gesamte bauliche Raum immer einheitlich zu beurteilen ist, erfüllt eine Arbeitsecke die Voraussetzungen eines Arbeitszimmers auch dann nicht, wenn die Arbeitsecke z. B. durch Möbel oder einen Raumteiler optisch „abgetrennt“ ist. Daher liegt z. B. bei Wohn- oder Schlafzimmern mit einer integrierten Arbeitsecke stets eine steuerschädliche Privatnutzung vor.

Bei einem Arbeitszimmer (nicht Arbeitsecke) sind auch die Kosten der Einrichtung sowie die laufenden Kosten (z. B. Miete und Nebenkosten) anteilig zu berücksichtigen sind. Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers sind regelmäßig voll abziehbar. Hierzu gehören zum Beispiel Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Jalousien, Lampen, usw.

Dies gilt nicht für die Arbeitsecke. Allerdings sind sowohl bei einem Arbeitszimmer wie auch einer Arbeitsecke die Aufwendungen für Arbeitsmittel wie z. B. den Schreibtisch, Stuhl, Regale, Schreibtischlampe u. ä. abziehbar. Arbeitsmittel wie Büromaterial fallen grundsätzlich nicht unter die Abzugsbeschränkungen und sind in voller Höhe abzugsfähig.

2.5 Die Homeofficepauschale

Liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor oder wird auf einen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer verzichtet, kann der Steuerpflichtige die Homeofficepauschale in Höhe von fünf Euro pro Tag steuermindernd geltend machen. Auch diese Pauschale ist gedeckelt; ein Abzug ist bis maximal 600 Euro pro Jahr möglich, was 120 Arbeitstagen entspricht ($120 \times 5 \text{ Euro} = 600 \text{ Euro}$).

Voraussetzung für den Abzug ist, dass der Steuerpflichtige an den entsprechenden Kalendertagen, seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht.

Hinweis

Die gesetzliche Regelung zum Abzug der Homeofficepauschale ist befristet. Der Abzug der Homeofficepauschale von fünf Euro pro Tag bzw. maximal 600 Euro im Wirtschafts- oder Kalenderjahr gilt für alle nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2022 ausgeübten Tätigkeiten.

Ehegatten können doppelt profitieren. Die Homeofficepauschale steht nämlich jedem Steuerpflichtigen zu. Werden Ehegatten also zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, erhalten beide diese Pauschale, auch dann, wenn sie gemeinsam an einem Arbeitstisch sitzen.

2.6 Betriebsvermögen oder Privatvermögen?

Es gibt ein paar Konstellationen, in denen das Homeoffice auch zur Steuerfalle werden kann. Kritisch sind hier v. a. Eigentumsobjekte, wie Eigentumswohnungen oder auch das Einfamilienhaus. Wer etwa als selbstständiger bzw. Unternehmer seine Tätigkeit im Wohneigentums-Homeoffice ausübt, riskiert unter Umständen die Steuerfreiheit beim Verkauf der Immobilie.

Grundstücke und Grundstücksteile (also auch das Homeoffice), die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden, gehören regelmäßig zum notwendigen Betriebsvermögen. Ein betrieblich genutzter Raum in einer Eigentumsimmobilie des Unterneh-

mers/Selbstständigen, zählt nur dann nicht zum Betriebsvermögen des Unternehmens, wenn der Wert der betrieblich genutzten Fläche (Bagatellgrenze)

- nicht mehr als 20 % des Gesamtwerts der Immobilie ausmacht und
- höchstens 20.500 Euro beträgt.

Dabei ist auf den Wert des Gebäudeteils, zuzüglich des dazugehörenden Grund und Bodens abzustellen. Maßgeblich für die Aufteilung und Prüfung ist das Verhältnis der Nutzflächen. Wird also ein Teil eines Gebäudes eigenbetrieblich genutzt (z. B. das Arbeitszimmer), ermittelt sich der Höchstwert von 20.500 Euro aus dem auf die betrieblichen Räume entfallenden Wert für das Gebäude sowie dem zum Gebäude(teil) gehörenden anteiligen Wert an Grund und Boden.

Hinweis

Ein Grundstücksteil (Homeoffice) ist somit zwingend dem Betriebsvermögen zuzuordnen, wenn der anteilige Wert, der nach dem Verhältnis der Nutzflächen zueinander auf diesen Grundstücksteil entfällt, 20.500 Euro übersteigt. Verkauft der Steuerpflichtige sein Grundstück (z. B. sein Einfamilienhaus), ist der auf das Homeoffice entfallende Anteil des Verkaufsgewinns dann bei seinen betrieblichen Einkünften zu versteuern. Aus diesem Grund sollten Selbstständige die Größe des Arbeitszimmers immer so wählen, dass die Bagatellgrenze unterschritten ist, um so der Besteuerung des Wertzuwachses für das häusliche Arbeitszimmer zu entgehen.

Achtung:

Sobald bei der Gewinnermittlung des Unternehmers die Abschreibung für betriebliche Räume im Eigenheim als Betriebsausgabe berücksichtigt wird, ist das Finanzamt über die zum Betriebsvermögen gehörenden Räumlichkeiten informiert. Die Zuordnung zum Betriebsvermögen erfolgt automatisch und trifft viele Unternehmer bei Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs völlig überraschend.

Der Staat besteuert hier also anteilig die sog. stillen Reserven des betrieblich genutzten Gebäudeteils. Nach jüngster Rechtsprechung gilt dies nicht, wenn das häusliche Arbeitszimmer zur Erzielung von Überschusseinkünften genutzt wird (BFH, Urteil vom 01.03.2021 – IX R 27/19). Dazu gehören insbesondere die Einkünfte von Arbeitnehmern.

Hinweis

Ob die Bagatellgrenze von 20.500 Euro angesichts der Preisentwicklung der Höhe nach noch zeitgemäß ist, kann durchaus angezweifelt werden; sie steht allerdings so in den Richtlinien zum Einkommensteuergesetz. Die Anwendung ist aus diesem Grund für die Finanzverwaltung zwingend. Eine Anpassung müsste daher im Veräußerungsfall ggf. vor dem Finanzgericht erstritten werden.

3 Die Betriebsstättenproblematik

3.1 Allgemeines

Warum ist das Thema „Homeoffice international“ jetzt so von Bedeutung? Nun, dazu muss man wissen, dass ein Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen – geplant oder ungeplant – eine Betriebsstätte im Ausland begründen kann. Dies gilt gleichermaßen in dem Fall, in dem ein deutsches Unternehmen eine Betriebsstätte im Ausland begründet (Outbound) oder ein ausländisches Unternehmen eine Betriebsstätte im Inland (Inbound).

In diesem Zusammenhang muss man wissen, dass der Gewinn eines Unternehmens eines Vertragsstaates (z. B. Deutschland) nur in diesem Staat besteuert werden kann (Deutschland); es sei denn, das Unternehmen geht seiner Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat (z. B. Spanien) durch eine dort gelegene Betriebsstätte nach. Als Betriebsstätte kann auch das Homeoffice des Arbeitnehmers in Frage kommen.

Die jeweils einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Regeln, welchen Staat das Besteuerungsrecht hat. Da es sich um individuelle Verträge zwischen den Staaten handelt, beziehen sich die nachfolgenden Ausführungen immer auf das OECD-Musterabkommen.

Hinweis

Ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ist ein Vertrag, den die Bundesrepublik Deutschland individuell mit zahlreichen Industriestaaten abgeschlossen hat. Die Grundlage hierfür bildet das Musterabkommen der OECD.

Merke: Das Musterabkommen definiert eine Betriebsstätte als „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“.

3.2 Begründung durch Arbeitnehmer

Wann kann durch einen Arbeitnehmer nun eine Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte begründet werden? Hierfür bedarf es keinen formellen Akt, wie z. B. bei der Gewerbebeanmeldung. Eine Be-

etriebsstätte entsteht auch durch gelebte Praxis. Ihre Entstehung und die Voraussetzungen hierfür müssen daher immer individuell geprüft werden, um ungewollte steuerliche Folgen zu vermeiden.

Grundsätzlich kann auch durch die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in seinem Homeoffice im Ausland eine Betriebsstätte begründet werden. Wird der Arbeitnehmer nur gelegentlich im ausländischen Homeoffice tätig, ist eine Betriebsstätte zu verneinen. Nach dem Urteil des BFH ist hier für einen Zeitraum von sechs Monaten erforderlich (BFH, Urteil v. 28.06.2006 – I R 92/05). Dabei ist nicht erforderlich, dass der Arbeitnehmer an jedem Arbeitstag dort tätig wird.

Hinweis

Als Betriebsstätte kann auch eine Arbeitsecke in Betracht kommen! Nach dem Musterabkommen wird dafür lediglich eine feste Geschäftseinrichtung vorausgesetzt. Hierfür genügt schon eine minimale Ausstattung (z. B. Telefon und Schreibmöglichkeit).

Allerdings liegt zwingend eine Betriebsstätte vor, wenn sich die Tätigkeit des Arbeitnehmers ausschließlich auf den Einkauf von Gütern und Waren oder die Informationsbeschaffung bezieht.

Das OECD-Musterabkommen enthält aber auch Tatbestände, die die Begründung einer Betriebsstätte ausschließen. So liegt ein Ausschluss insbesondere dann vor, wenn der Arbeitnehmer im Homeoffice ausschließlich Tätigkeiten ausübt, die vorbereitender Art sind oder bei denen es sich um Hilfstätigkeiten handelt. Bei der Beurteilung, ob eine Hilfstätigkeit vorliegt, ist auf die Haupttätigkeit des Unternehmens abzustellen! Hilfstätigkeiten sind nicht unmittelbar auf die Umsatz- bzw. Gewinnerzielung ausgerichtet.

Sollte kein Ausschlussstatbestand vorliegen, muss geprüft werden, ob der Arbeitgeber Verfügungsmacht über das Arbeitszimmer des Arbeitnehmers besitzt. Dies setzt voraus, dass dem Unternehmen das Arbeitszimmer nicht nur vorübergehend zur Verfügung steht. Verfügungsmacht kann durch einen Mietvertrag begründet werden, aber auch durch eine unentgeltliche Überlassung.

Hinweis

Gelegentliche Tätigkeiten des Arbeitnehmers dürften regelmäßig keine Verfügungsgewalt des Arbeitgebers begründen und somit auch keine Betriebsstätte. Übt der Arbeitnehmer seine Tätigkeit allerdings nahezu durchgängig im Homeoffice aus und wird ihm vom Arbeitgeber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt, liegt hier eine Betriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen vor.

3.3 Begründung durch Vertreter und Geschäftsleitung

Eine Betriebsstätte kann auch durch einen Vertreter oder die Geschäftsleitung selbst begründet werden.

Hat ein Arbeitnehmer die Vollmacht, im Namen seines Arbeitgebers Verträge abzuschließen (z. B. Prokurist oder Leiter Einkauf/Verkauf), kann durch seine Tätigkeit eine sog. Vertreterbetriebsstätte begründet werden. Hierbei muss es sich allerdings um eine Vertretungsvollmacht im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit des Unternehmens handeln.

Eine Betriebsstätte kann auch dann begründet werden, wenn die Geschäftsleitung an eine bestimmte Person gekoppelt ist, die überwiegend oder vollständig im Homeoffice arbeitet. In diesem Fall wäre die Privatwohnung als Ort der Leitung des Unternehmens anzusehen.

Ein Ort der Leitung führt nach dem Abkommensrecht (DBA) jedoch nur dann zu einer Betriebsstätte, wenn der Arbeitgeber die Verfügungsmacht am Homeoffice des leitenden Angestellten hat.

4 Das Außensteuergesetz: Veräußerung der Geschäftsanteile

Immer dann, wenn dem deutschen Staat droht, sein Besteuerungsrecht zu verlieren, versucht er dies zu regulieren. Man könnte hier auch sagen: „Fördern und Fordern“. Wer steuermindernde Möglichkeiten in Anspruch nimmt, um Vermögen aufzubauen und stille Reserven zu bilden – wie insbesondere bei der Bildung eines Firmenwerts – soll bitte den Staat auch am Verkaufserlös steuerlich teilhaben lassen; zumindest vereinfacht gesagt.

Wo ist jetzt das Problem? Nun, wer als Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft (z. B. einer GmbH), seine Geschäftsanteile veräußert, muss den Veräußerungsgewinn versteuern. Häufig ist der Anteilseigner eine natürliche Person. Diese ist im Inland grundsätzlich unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie hier einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Die Bundesrepublik Deutschland droht aber das Besteuerungsrecht hieran zu verlieren, wenn der Anteilseigner seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt. Wer also zum Beispiel seine Liebe im Ausland findet, ob persönlich oder beruflich, riskiert, dass der Fiskus hier zuschlägt, indem die Veräußerung der Geschäftsanteile zum Zwecke der Besteuerung fingiert wird. Geregelt ist dies in § 6 Außensteuergesetz (AStG).

Die Besteuerung des Vermögenszuwachses greift bei Steuerpflichtigen mit Anteilen an Kapitalgesellschaften (i. S. d. § 17 EStG), die entweder

- wegziehen oder
- den Mittelpunkt der Lebensinteressen ins Ausland verlegen (Ansässigkeitswechsel) oder
- den Anteil ins Ausland verschenken oder
- den Anteil ins Ausland vererben.

Diese Norm wurde umfassend geändert. Dennoch bleibt ihr Kern, also die Steuerpflicht erhalten.

Hinweis

Nach § 6 AStG sind im Zeitpunkt des Wegzugs sämtliche stille Reserven, die z. B. in den GmbH-Anteilen bestehen, durch die Fiktion einer Veräußerung zu versteuern. Dies ist gewissermaßen der „worst case“ im Steuerrecht. Geld hat der Steuerpflichtige ja schließlich nicht erhalten; es erfolgt also eine Besteuerung ohne Liquiditätszufluss.

Betroffen sind unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen, die innerhalb der letzten zwölf Jahre insgesamt sieben Jahre – vor dem Wegzug – der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterlegen haben.

Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Steuer gestundet werden. Dies kann zum Beispiel greifen, wenn der Wegzug in einen anderen Staat der Europäischen Union (EU) oder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) erfolgt. Unter Umständen kann hier die Steuer bis zu einer endgültigen, realen Veräußerung gestundet werden.

Die aktuelle Entwicklung in der Gesetzgebung zeigt jedoch, dass die Möglichkeit, der Besteuerung temporär zu entgehen, durch geplante Gesetzesänderungen gefährdet ist.

5 Ausländische Lohnsteuer und Sozialversicherung?

Steuern und Sozialversicherung sind zwei unterschiedliche Rechtsgebiete und stets voneinander zu trennen. Darum sollte bei einem grenzüberschreitenden Einsatz von Arbeitnehmern (z. B. durch das Homeoffice) auch geprüft werden, nach welchem Rechtssystem – also in welchem Staat – die Lohnsteuer- und Sozialversicherungspflicht bestehen. Begründet der Mitarbeiter im Ausland eine unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht, ist eventuell keine deutsche Lohnsteuer zu zahlen, dafür aber die Lohnsteuer des Tätigkeitsstaates. In einem solchen Fall ist dann der Arbeitgeber gemäß den dort geltenden steuerlichen und anderen Vorschriften zur Lohnsteuer-Anmeldung verpflichtet.

Hinsichtlich der Sozialversicherung gilt innerhalb der EU, dass Arbeitnehmer den Regelungen ausschließlich eines Mitgliedstaates unterliegen. In der Regel ist das Sozialversicherungsrecht des Landes anzuwenden, in dem der Arbeitnehmer tätig wird (Tätigkeitsstaat). Die Rechtsfolge hieraus ist, dass ein Wechsel zwischen den jeweiligen Sozialversicherungssystemen bei Auslandseinsätzen erfolgt. Da dies wiederum dem Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit bzw. der EU-Freizügigkeiten widerspricht, gibt es in Entsendungsfällen die A1-Bescheinigung.

Hinweis

In der Sozialversicherung gilt das sog. **Territorialprinzip**. Hiernach ist der Arbeitnehmer grundsätzlich in dem Land zu versichern, in dem er seine Beschäftigung ausübt. Damit ist grundsätzlich das Sozialversicherungsrecht des Staates anzuwenden, in dem die Beschäftigung tatsächlich ausgeübt wird und zwar unabhängig davon, in welchem Land das Unternehmen seinen Sitz hat oder der Arbeitnehmer wohnt. Dies gilt für Fälle der **Ausstrahlung** (Arbeitnehmer geht aus Deutschland in einen anderen Staat) und Fälle der **Einstrahlung** (Arbeitnehmer kommt aus einem anderen Staat zur Arbeitsausübung nach Deutschland).

Die A1-Bescheinigung dient also zur Vereinfachung, zur Eindämmung von Schwarzarbeit im Ausland und zum Nachweis, welches Sozialversicherungsrecht anzuwenden ist. Die Ahndung von Schwarzarbeit kann auch im Ausland unangenehme Folgen haben. Einige Länder haben ihre Kontrollen in diesem Bereich massiv ausgeweitet. Der Nachweis, welches Sozialversicherungsrecht anzuwenden ist, erfolgt innerhalb der EU, des EWR und der Schweiz mittels der A1-Bescheinigung. Sie ist bei jeder beruflichen Tätigkeit im Ausland mitzuführen, unabhängig von der Dauer.

Hinweis

Die A1-Bescheinigung ist unabhängig von der Dauer der beruflichen Tätigkeit im Ausland mitzuführen. Jeder beruflich bedingte Grenzübertritt macht die Bescheinigung erforderlich. Hierbei ist unerheblich, ob es sich um ein mehrstündiges Meeting, eine Fortbildung, eine mehrtägige Konferenz oder einen längeren Arbeitseinsatz handelt.

6 Arbeitssicherheit und gesetzlicher Unfallversicherungsschutz

Arbeitgeber sind grundsätzlich auch für die Arbeitssicherheit und den Gesundheitsschutz seiner Mitarbeiter verantwortlich und zwar ortsunabhängig. Es sollte daher geprüft werden, ob im jeweiligen Tätigkeitsstaat besondere Vorschriften hinsichtlich der Arbeitssicherheit existieren. Ist dies der Fall, ist der Arbeitgeber für deren Einhaltung verantwortlich.

Belächeln sie den Arbeitsort „Homeoffice“ nicht. Auch hier hat der Arbeitgeber grundsätzlich eine Gefährdungsbeurteilung zu erstellen sowie die Rangfolge und die Festlegung von Schutzmaßnahmen zur Arbeitssicherheit festzulegen. Dabei haben in der Regel technische Maßnahmen den Vorzug gegenüber organisatorischen oder sogar personenbezogenen Schutzmaßnahmen.

Auch während der Arbeit im Homeoffice oder bei mobiler Arbeit stehen Arbeitnehmer unter dem Schutz der gesetzlichen Unfallversicherung. Aber nicht jeder Unfall, den der Arbeitnehmer im Homeoffice erleidet, ist als ein Arbeitsunfall im Sinne der gesetzlichen Unfallversicherung einzustufen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Unfall nicht unmittelbar im Zusammenhang mit der Arbeitsleistung steht.

Hinweis

Arbeitgeber sollten individuell prüfen, ob und in welchem Umfang auch der Unfallversicherungsschutz im Ausland besteht. Gegebenenfalls sind zusätzliche Kranken- oder Unfallversicherungen abzuschließen, damit im Zweifel auch ein notwendiger Rücktransport ins Inland und die Versorgung vor Ort abgesichert ist.

7 Arbeitszeiten und Erreichbarkeit

Homeoffice im Ausland ist verführerisch. Die Einhaltung der Arbeitszeiten ist hier noch eine viel größere Vertrauenssache. Aber auch die Erreichbarkeit ist eventuell eingeschränkt, insbesondere dann, wenn örtliche Besonderheiten (Siesta/Mittagsruhe) oder die Zeitverschiebung hinzukommen.

Es sollten daher klare und verbindliche Absprachen hinsichtlich der Arbeitszeit und der Erreichbarkeit getroffen werden. In jedem Fall ist eine individuelle, vertragliche Lösung oder der Abschluss einer Zusatzvereinbarung zu empfehlen, in der z. B. auch die Kostenübernahme, die Dauer und die Rückkehrverpflichtung geregelt sind. Sofern ein Unternehmen über einen Betriebsrat verfügt, so ist dieser zu beteiligen und eine entsprechende Betriebsvereinbarung für das Arbeiten im Ausland abzuschließen. In jedem Fall sollte das eigenmächtige Tätigwerden eines Mitarbeiters im Ausland ohne entsprechende Regelung vermieden werden.

8 Vergütung und Reisekosten

Neben der Dokumentation bzw. der Einhaltung der Arbeitszeit kann auch die Vergütung von Mehrarbeit und Überstunden schnell zu einem Streitpunkt werden. Auch hierzu ist eine vertragliche Regelung zu empfehlen, ab wann Überstunden anfallen, ob diese durch Freizeitausgleich oder Vergütung – mit oder ohne Zuschlag – abgegolten werden. Zu empfehlen ist ebenfalls eine Regelung zur Kostenübernahme, wenn der Arbeitnehmer z. B. Auslagen für Arbeitsmaterial hat, das jetzt nicht günstiger im Großeinkauf bestellt wird oder die Fahrstrecke zu einem Kunden aus dem Homeoffice länger ist, als aus dem eigentlich Büro. Auch die Kosten für Auslandsüberweisung sollten ggf. beachtet werden.

Ebenfalls geregelt werden sollte, ob und in welcher Höhe pauschale Verpflegungsmehraufwendungen und übrige Reisekosten gezahlt werden. Einerseits können die Verpflegungsmehraufwendungen weitere Kosten auslösen. Umgekehrt bieten sie dem Arbeitgeber die Möglichkeit,

diese Aufwendungen dem Arbeitnehmer steuerfrei bis zu bestimmten Pauschalbeträgen zu erstatten.

9 Datenschutz

Der korrekte Datenschutz im Unternehmen ist eine gesetzlich verpflichtende Auflage für Arbeitgeber. Die Nicht-Einhaltung kann mit hohen Geldbußen sanktioniert werden. Darum sind auch die Vorgaben der DS-GVO zu beachten, wenn der Arbeitnehmer im Homeoffice arbeitet.

Der Datenschutz ist hier in mehreren Dimensionen zu beachten. So darf der Arbeitnehmer im Homeoffice nur ausschließlich, die vom Arbeitgeber bereitgestellte Hard- und Software nutzen. Dem Mitarbeiter sollte beispielsweise ein VPN-Zugang zur Verfügung gestellt werden, damit die Daten geschützt auf dem Server des Arbeitgebers gespeichert werden können. Auf keinen Fall dürfen Daten auf privaten Speichermedien (z. B. lokalen Festplatten am Arbeitsplatz des Mitarbeiters oder ungesicherte USB-Sticks) erfolgen.

Auch im Homeoffice muss sichergestellt sein, dass ausschließlich der Mitarbeiter Zugang zu den Daten und Unterlagen hat. Diese müssen auch vor dem Zugriff durch Familienangehörige, Mitbewohner noch sonstige Personen geschützt sein. Unterlagen müssen ggf. vor der Einsichtnahme geschützt werden (z. B. durch abschließbare Schränke).

Je nach Sensibilität der Daten, kann für den Arbeitgeber auch die Pflicht bestehen, vom Arbeitnehmer vor der Entsendung eine Datenschutzfolgeabschätzung durchführen zu lassen. In jedem Fall sollte der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Richtlinie zu den Einzelheiten der Datenverarbeitung und dem Datenschutz im Homeoffice an die Hand geben.

10 Fazit

Sars-CoV-2, der Fachkräftemangel, neue Arbeitskonzepte und nicht zuletzt auch die zunehmende Globalisierung fördern und fordern ein immer flexibleres Arbeiten. Die Mobilität erhöht häufig auch die Berufszufriedenheit und eine bessere Vereinbarung von Familie und Beruf.

Ist die Tür zur Heimarbeit, Telearbeit, e-Work oder welche Bezeichnung man auch wählt geöffnet, so stellt sich schnell die Frage, wie entsprechende Kosten berücksichtigt werden können. Dies ist ein kurzfristiger Ansatz. Wichtig ist hierbei, auch vorausschauend zu denken. Durch das Homeoffice können verschiedene weitreichende Folgen ausgelöst werden, wie die Steuerpflicht für das Eigenheim, die Begründung einer Betriebsstätte oder Steuerpflichten im Ausland. Dies gilt gleichermaßen für Fälle des Inbound und Outbound; also dem Zuzug ins Inland oder dem Wegzug oder der Entsendung ins Ausland.

Sprichwörtlich ist guter Rat teuer. Im Verhältnis zu den möglichen steuerlichen Folgen aber wohl eher ein Trinkgeld. Eine umfangreiche steuerliche Beratung sollte hier unbedingt eingeholt werden.

© 2021 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag).

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Die enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich oder vertraglich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Weitergabe an Dritte ist nicht erlaubt. Aus urheberrechtlichen Gründen ist eine Veröffentlichung z. B. in sozialen Netzwerken oder auf Internet-Homepages nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Angaben ohne Gewähr

Titelbild: © WavebreakMediaMicro/www.stock.adobe.com

Stand: Oktober 2021

DATEV-Artikelnummer: 12327

E-Mail: literatur@service.datev.de