



Internationales mobiles Arbeiten - Betriebsstättenrisiken

Lars Behrendt

Hamburg, 28. Oktober 2021

wts

Don't call it work from home – we work from anywhere now

„Spielarten“ des Mobile Workings

Basierend auf einer aktuell mit WTS Global durchgeführten Studie haben sich in der Praxis folgende Kategorien von #workfromanywhere herauskristallisiert:

- Arbeiten aus dem Ausland, z.B. am ausländischen Urlaubsort oder am Wohnort der (entfernten) Familie für einige Tage vor, während oder nach dem Urlaub
- Arbeiten im eigenen Ferienhaus oder am Zweitwohnsitz im Ausland (für eine gewisse Zeit)
- Im Ausland lebende Mitarbeiter arbeiten (dauerhaft) von dort für ein Unternehmen

Herausforderungen frühzeitig beleuchten



Agenda

1 Betriebsstätte und Ertragsteuern

2 Sozialversicherung, Lohnsteuer und weitere Themen

3 Fazit zum "Mobilen Arbeiten im Ausland"

Agenda

1	Betriebsstätte und Ertragsteuern
2	Sozialversicherung, Lohnsteuer und weitere Themen
3	Fazit zum "Mobilen Arbeiten im Ausland"

Work from Anywhere - Übersicht Betriebsstättenarten

I. Betriebsstätte – feste Geschäftseinrichtung

» § 12 S. 1 AO

» Art. 5 Abs. 1 OECD-MA



II. Geschäftsleitungsbetriebsstätte

» § 12 S. 2 Nr. 1 AO

» Art. 5 Abs. 2 lit. a OECD-MA



III. Vertreterbetriebsstätte

» § 13 AO

» Art. 5 Abs. 5 OECD-MA



IV. Dienstleistungsbetriebsstätte

» Keine nationale Norm in Deutschland

» Vgl. z.B. Art. 5 Abs. 3 lit. b DBA-China



Feste Geschäftseinrichtung - Betriebsstätte § 12 S. 1 AO



» § 12 AO Betriebsstätte

„Betriebsstätte ist jede **feste Geschäftseinrichtung** oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. ...“

I. Geschäftseinrichtung

- Einzelne Gegenstände ausreichend (bspw. Laptop oder Spind, vgl. BFH-Verfahren I R 47/20)

II. Örtliche Fixierung

- Geographische Zuordenbarkeit

III. Zeitliche Fixierung

- Nachhaltige Tätigkeit

- Grundsätzliche Annahme: ab sechs Monaten (§ 12 S. 2 Nr. 8 AO), aber Achtung bei wiederkehrenden Tätigkeiten und bei Zusammenrechnung mehrerer einzelner Tätigkeiten

IV. Unternehmenstätigkeit

- Teiltätigkeit & nicht werbende Tätigkeit ausreichend

- Abgrenzung zu Hilfs- & Nebentätigkeiten

V. Verfügungsmacht

- i.d.R. mangelt es an dieser im Homeoffice (BFH v. 23.05.2002 III R 8/00, BStBl II 02, 512)

Feste Geschäftseinrichtung - Betriebsstätte Art. 5 Abs. 1 OECD-MA



» Art. 5 OECD-MA

„(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine **feste Geschäftseinrichtung**, durch die, die **Geschäftstätigkeit eines Unternehmens** ganz oder teilweise ausgeübt wird.“

- I. Unternehmen
- II. Geschäftseinrichtung
- III. Örtliche Festigkeit
- IV. Zeitliche Festigkeit
- V. Ausübung der Tätigkeit durch die Betriebsstätte

 Nach ausländischem Recht beim Home Office ggf. keine Verfügungsmacht des Arbeitgebers / Unternehmers erforderlich. Vgl. OECD-MA-Kommentierung 2017 zu Art. 5, Rn. 18 f.

Geschäftsleitungsbetriebsstätte § 12 S. 2 Nr. 1 AO



» § 12 AO Betriebsstätte

„Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen:

1. die **Stätte der Geschäftsleitung**,
 2. ...“
- » Ort, an dem (Teil des) Unternehmen geleitet wird (Geschäftsführer, Vorstand, sonstige geschäftsführende Organe)
 - » Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO): Ort, von dem aus die überwiegenden maßgeblichen Entscheidungen des Tagesgeschäfts getroffen werden
 - » Nicht zwingend eine feste Geschäftseinrichtung erforderlich (strittig)
 - » Keine Verfügungsmacht des Unternehmens erforderlich

Geschäftsleitungsbetriebsstätte Art. 5 Abs. 2 lit. a OECD-MA



» Art. 5 OECD-MA

„(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere:

- a) einen **Ort der Leitung**,
- b) ...“

- » Ort, an dem das Unternehmen oder zumindest ein Teil von diesem geleitet wird
- » Ausreichend ist bereits Leitung eines einzelnen Geschäftsgebiets
- » Ort der Geschäftsleitung (place of effective management) ist auch immer ein Ort der Leitung
- » Nicht zwingend eine feste Geschäftseinrichtung erforderlich (strittig)
- » Keine Verfügungsmacht des Unternehmens erforderlich, Leitungsort kann sich auch in einer Privatwohnung befinden

- Etwaige Erleichterungen, die während des Pandemie-Lockdowns möglicherweise galten (vgl. „OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis“ vom 3.4.2020), sind nicht bei einem dauerhaften „Work from Anywhere“ anwendbar.

Vertreterbetriebsstätte § 13 AO



» § 13 AO Ständiger Vertreter

„Ständiger Vertreter ist eine **Person**, die **nachhaltig** die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen **Weisungen unterliegt**. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

1. Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder
2. einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.“

I. Person

- Juristische & natürliche Personen, so auch Organe von jur. Personen (z.B. GmbH-Geschäftsführer)

II. Nachhaltige Tätigkeit

- Tätigkeit muss Unternehmenszweck dienen; keine Hilfs- oder Nebentätigkeit
- Wird i.d.R. ab einer Dauer von mehr als sechs Monaten angenommen
- Auch sich wiederholende Tätigkeiten über Sechsmonatszeitraum

III. Weisungsgebundenheit

- Entscheidung des Unternehmers muss Verhalten des Vertreters bestimmen

! Weder „feste Geschäftseinrichtung“, noch „Verfüugungsmacht“ für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte maßgeblich.

Vertreterbetriebsstätte Art. 5 Abs. 5 OECD-MA



» Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

„... wenn eine **Person** in einem **Vertragsstaat** für ein Unternehmen **tätig** ist und dabei gewöhnlich Verträge schließt oder gewöhnlich die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen einnimmt, ...“

- I. Person (gemäß BFH-Urteil v. 23.10.2018, I R 54/16, DStR 2019, 914 kann auch ein Organ einer juristischen Person ein Vertreter sein)
- II. Gewöhnliche (d.h. nachhaltige) Tätigkeitsausübung
- III. Im Vertragsstaat
 - physische Anwesenheit erforderlich
 - keine Ansässigkeit und kein fortdauernder Aufenthalt erforderlich
- IV. Weisungsgebundenheit / kein unabhängiger Vertreter

 Weder „feste Geschäftseinrichtung“, noch „Verfügunngsmacht“ für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte maßgeblich. Es kommt zudem nicht auf den formaljuristischen Abschluss der Verträge an, sondern eher auf die konkrete und finale Verhandlung derselben.

Dienstleistungsbetriebsstätte



Art. 5 Abs. 3 lit b DBA China:

„Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst ebenso

a) ... ;

b) die **Erbringung von Dienstleistungen**, einschließlich Beratungsleistungen, durch ein Unternehmen mithilfe von Angestellten oder sonstigem für diesen Zweck verpflichteten Personal, jedoch nur, wenn diese Tätigkeiten (für dasselbe oder ein damit verbundenes Vorhaben) in einem Vertragsstaat innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten insgesamt mehr als 183 Tage andauern.“

- » Aus deutscher Sicht begründet die bloße Erbringung von Dienstleistungen in einem Land für sich keine dort belegene Betriebsstätte (Erfordernis der Verfügungsmacht).
- » Abweichend davon besteuern jedoch einige Staaten solche Dienstleistungen als beziehungsweise wie eine Betriebsstätte und stellen dabei auf die bloße Anwesenheit im Tätigkeitsstaat ab.
- » Ziff. 144 der OECD-MA Kommentierung gewährt dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht bei Überschreitung einer 183-Tagegrenze
- » Vergleichbare Regelungen finden sich in Art. 5 Abs. 3 lit. b der DBA mit China und der Türkei

Herausforderungen bei der steuerlichen Beurteilung

Herausforderungen bei steuerlicher Beurteilung:

- Tatsächlich gelebter Sachverhalt im Detail entscheidend, Gestaltungen schwierig, da häufig nicht gelebt
- Einfach nachzuvollziehen durch Emails, Telefonate, Anwesenheiten, Reisekosten, Visa, Unterschriften
- Keine international abgestimmten Voraussetzungen
- Unterschiedliche Interpretation in unterschiedlichen Ländern
- Komplexe Einzelfallprüfung nach lokalem Steuerrecht erforderlich, häufig keine klare Aussage möglich
- Hoher externer Beratungskosteneinsatz

Fazit:

Komplexe Einzelfallprüfung nach lokalem, ausländischen Steuerrecht erforderlich, meistens keine klare Aussage möglich

Steuerliche Folgen einer Betriebsstätte für die Gesellschaft

Steuerliche Folgen für die Gesellschaft bei Vorliegen einer Betriebsstätte im Ausland:

- Abgabe von Steuererklärungen im Land der Betriebsstätte
- Aufteilung und Zuordnung des Gewinns auf die beteiligten Länder streitanfällig, komplexe Diskussionen, mögliche Doppelbesteuerung
- Abwicklung Steuerverfahren mit ausl. Behörden: Sprache, Zahlungen, Rückfragen, Betriebsprüfungen etc.
- Persönlich betroffen ist der Vorstand bzw. der Geschäftsführer der deutschen Gesellschaft (hätte Steuererklärungen abgeben müssen)
- Umfangreiche Sanktionen im Ausland möglich für Gesellschaften oder beteiligte Personen (z.B. Strafverfahren, Bußgelder etc.)
- Folgen für Umsatzsteuer, Lohnsteuer- und Sozialversicherungseinbehalt

ACHTUNG:

Es gibt Staaten, die in Sachen Betriebsstätten sehr sensibel und manchmal auch mit strafrechtlichen Mitteln agieren. Die Erkennung einer Betriebsstätte bietet allen Staaten leicht erreichbare zusätzliche Einkunftsquellen.

Agenda

1	Betriebsstätte und Ertragsteuern
2	Sozialversicherung, Lohnsteuer und weitere Themen
3	Fazit zum "Mobilen Arbeiten im Ausland"

Mobiles Arbeiten im Ausland: Grundsätzliches

Grundsätzlich gilt das Territorialitätsprinzip – also das Recht des Tätigkeitsstaates. Im nächsten Schritt erst kommen bilaterale & multilaterale Sozial- und Doppelbesteuerungsabkommen zum Tragen.

Fragestellungen der Einzelfall-Prüfung

Handelt es sich um eine unregelmäßige oder regelmäßige Tätigkeit in dem jeweiligen Land (Einzelfall oder Multi-state-Worker)?
Gelten Abkommen oder EU-Recht? Liegt ein Wohnsitz / eine Ansässigkeit vor? Welche rechtlichen Besonderheiten sind im Zielland zu berücksichtigen?

Betriebsstätte

Das Ergebnis einer Einzelfall-Prüfung wird (rückwirkend) ein anderes, wenn eine Betriebsstätte begründet wurde.

Mitarbeiter, die in diesem Land für eine Firma mobil arbeiten, sind in diesem Fall ab dem ersten Tag dort steuerpflichtig, unabhängig von der individuellen Dauer. Es ist eine Aufteilung der Bezüge erforderlich, für die eine Pflicht zum Lohnsteuerabzug im laufenden Steuerjahr besteht.

Da eine Betriebsstätte oft erst im Nachhinein entsteht, können Mitarbeiter rückwirkend im Ausland steuerpflichtig werden.

Wenn keine Vereinbarung zum mobilen Arbeiten existiert, zahlt im Zweifel der Arbeitgeber Differenzbeträge (z.B. Unterschiede in der Besteuerung), Kosten der lokalen Steuererklärung, Strafzinsen und Penalties.

Mobiles Arbeiten im Ausland: Sozialversicherung

Das Recht des Tätigkeitsstaats ist grundsätzlich anzuwenden. Ausnahmen bilden z.B. Entsende-Tatbestände, gründen auf EU-Recht und Sozialversicherungs- Abkommen (SVAs).

Mobiles Arbeiten im Ausland ist jedoch keine Entsendung, weil

die Auslandstätigkeit dem Wunsch des Mitarbeiters folgt, nicht einer dienstlichen Veranlassung des Arbeitgebers.

Ausnahmeregelungen innerhalb der EU und mit Abkommensstaaten

Auf Grund von Anzeigepflichten (bei regelmäßiger Tätigkeit) und nötigen Ausnahmerevereinbarungen (bei unregelmäßiger Tätigkeit) ist die DVKA (Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung Ausland) in jeden Fall vorher einzubeziehen (A1-Bescheinigung).

Ohne Vorlaufzeit ist mobiles Arbeiten im Ausland daher schwer möglich.

Anders als bei der Steuer stehen Sozialversicherungsbeiträgen Leistungen gegenüber. Wenn vorweg nichts geregelt wurde, ist es möglich, dass im falschen Staat Beiträge gezahlt werden und Leistungen erfolgen. Im Schadensfall (Krankheit, Unfall) wird die Erstattung von Kosten dann aufwändig bzw. der Arbeitgeber haftet, wenn kein Abkommen greift.

In Nicht-Abkommensstaaten kann es zur einer doppelten Verbeitragung kommen.

Mobiles Arbeiten im Ausland: Lohnsteuer

Steuerlich gilt zunächst das Territorialitätsprinzip - Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) regeln die Besteuerung im Einzelfall

Kurze Quintessenz

Eher keine Änderung beim Lohnsteuer-Abzug, wenn

- der Mitarbeiter weiterhin nur in Deutschland steuerlich ansässig ist **und**
 - der Mitarbeiter im Ausland weniger als 183 Tage tätig wird **und**
 - keine Betriebsstätte im jeweiligen Land begründet wird.

Aber: Einzelfallprüfung erforderlich, z.B. im Hinblick auf Dauer und Ansässigkeit, Abkommen

Die Haftung für korrekten Lohnsteuerabzug liegt beim Arbeitgeber.

Mobiles Arbeiten im Ausland: weitere Themen / Rechtsgebiete

Aufenthaltsrecht

Im Falle von mobilem Arbeiten in Nicht-EU-Staaten ist zu prüfen, ob es dafür einer Arbeitserlaubnis / einer Aufenthaltsgenehmigung bedarf (Bsp. USA, Indien). Gleiches gilt in der EU für Drittstaatsangehörige ohne Blaue Karte EU.

Arbeitsrecht – es gilt das Territorialitätsprinzip

Innerhalb der EU grundsätzlich freie Rechtswahl, jedoch sind nach EU-Recht bestimmte lokale Bestimmungen zwingend einzuhalten wie Mindestlohn, Arbeitsschutzbestimmungen, Arbeitszeitregeln

Rückruf – ohne Widerrufsvorbehalt auch kein vorzeitiger Rückruf

Daher: Eine (Betriebs-)Vereinbarung über mobiles Arbeiten im Ausland mit Rechtswahl ist ratsam, wenn mobiles Arbeiten im Ausland erlaubt werden sollte.

Datenschutz

DSGVO gilt innerhalb der EU/EWR, die Datenübermittlung in ein Drittland unterliegt erhöhten Anforderungen (z.B. Türkei, USA)

Agenda

1	Betriebsstätte und Ertragsteuern
2	Sozialversicherung, Lohnsteuer und weitere Themen
3	Fazit zum "Mobilen Arbeiten im Ausland"

Fazit zum „Mobilen Arbeiten im Ausland“

1. Mobiles Arbeiten aus dem Ausland heraus ist aus steuerlicher Sicht administrativ hoch komplex.
2. Eine Einzelfallprüfung und ein kostenintensiver Einsatz von Steuerexperten zur Klärung ausländischer Rechtsnormen ist unverzichtbar.
3. Risiken bei Ertragsteuern - aber auch Sozialversicherung/Lohnsteuer - sind kaum zu vermeiden und können erheblich sein.
4. Compliance-Anforderungen können zur Vermeidung von Strafrecht/Strafzahlungen/Zinsen sehr umfangreich sein.

Im Ergebnis kann vor einer Freigabe des Mobilen Arbeitens im Ausland aus rein steuerlicher Sicht nur „gewarnt“ werden.

Bei Freigabe bzw. des Tolerierens des Mobilen Arbeitens im Ausland sollten Unternehmen auf jeden Fall Maßnahmen und Prozesse einfügen, um die Auslandsaufenthalte der Mitarbeiter zu identifizieren, zu würdigen und nachzuverfolgen (Compliance = Abgabe von Steuererklärungen etc.).



wts