

# WTS Tax Newsletter

Global Expatriate Services / International Project & Construction Business

## Covid-19-Pandemie: Auswirkungen von Home Office-Tätigkeit von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern - Update DBA Belgien

Liebe Leserin, lieber Leser,

die Covid-19-Pandemie hat zu einer Flut von gesetzlichen Neuerungen und behördlichen Regelungen geführt. In diesem Newsletter informieren wir Sie über die lohn- bzw. einkommenssteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Auswirkungen von Pandemie-bedingten Home Office-Tätigkeiten im Falle von grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmern.

Für Rückfrage stehen wir Ihnen selbstverständlich zur Verfügung - sprechen Sie uns gerne an!

Mit freundlichen Grüßen

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH



**München**

**Otfrid Böhmer**

Director  
Rechtsanwalt  
Telefon +49 (0) 89 28646 2658  
[otfrid.boehmer@wts.de](mailto:otfrid.boehmer@wts.de)



**Düsseldorf**

**Dirk Keppler**

Director  
Telefon +49 (0) 211 200506 15  
[dirk.keppler@wts.de](mailto:dirk.keppler@wts.de)



**Frankfurt**

**Frank Dissen**

Partner  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
Telefon +49 (0) 69 1338456 52  
[frank.dissen@wts.de](mailto:frank.dissen@wts.de)



**München**

**Annemarie Thatcher**

Senior Manager  
Telefon +49 (0) 89 28646 2250  
[annemarie.thatcher@wts.de](mailto:annemarie.thatcher@wts.de)

## Update vom 02.07.2020 zu diesem Newsletter

### DBA Belgien: Zweite Verlängerung vom 25.06.2020 der Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Grenzpendlern vom 06.05.2020

Deutschland und Belgien hatten unter dem 06.05.2020 eine befristete Konsultationsvereinbarung zur Besteuerung von Grenzpendlern abgeschlossen (vgl. Ziff. 2.4 dieses Newsletters). Diese ist nunmehr bis zum 31.08.2020 verlängert worden (BMF-Schreiben vom 25.06.2020).

## Update vom 18.06.2020 zu diesem Newsletter

### Schweiz

#### 1. Grenzgänger

Nunmehr hat Deutschland auch mit der Schweiz eine Konsultationsvereinbarung betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbstständig Erwerbstätige während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie abgeschlossen (BMF-Schreiben vom 12.06.2020).

Danach wurde vereinbart, dass Tage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund von Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie eines Vertragsstaats, seiner Gebietskörperschaften, des Arbeitgebers oder aufgrund einer mit dem Arbeitgeber für die Dauer derartiger Maßnahmen getroffenen Absprache ihre Tätigkeit am Wohnsitz ausüben oder unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausüben und am Wohnsitz verbleiben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem sich der Arbeitsort (Ort der Eingliederung in den Betrieb des Arbeitgebers) ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie befunden hätte. Hierfür wird eine arbeitstägliche Rückkehr an den Wohnsitz unterstellt.

Dies gilt jedoch nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen am Wohnsitz verbracht worden wären oder arbeitsfrei gewesen wären (zum Beispiel auf Grund einer arbeitsvertraglichen Regelung).

Die **Grenzgängereigenschaft** entfällt grundsätzlich nach Artikel 15a Absatz 2 Satz 2 des Abkommens, wenn die Arbeitskraft bei einer Beschäftigung während des gesamten Kalenderjahres an mehr als 60 Arbeitstagen auf Grund ihrer Arbeitsausübung nicht an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Der Zeitraum, in dem ein Arbeitnehmer von Covid-19- Maßnahmen betroffen ist und in dem diese Konsultationsvereinbarung gilt, wird bei der Prüfung der Grenzgängereigenschaft nach Artikel 15a Absatz 2 Satz 2 des Abkommens nicht berücksichtigt. Daher ist eine **proportionale Kürzung** der Grenze von 60 Arbeitstagen nach Artikel 15a Absatz 2 Satz 2 des Abkommens um 60 / 366 für diese Arbeitstage für den übrigen Zeitraum des Kalenderjahres vorzunehmen. Dieser Zeitraum ist vom Arbeitgeber in schriftlicher Form zu bestätigen. Während dieses Zeitraums werden Arbeitstage, an denen die Arbeitskraft aufgrund der Arbeitsausübung tatsächlich nicht an den Wohnsitz zurückkehrt, nicht berücksichtigt.

Verbleibt ein Arbeitnehmer auf Grund von Covid-19- in dem Vertragsstaat, in dem sich sein Arbeitsort befindet und trägt ein Arbeitgeber in diesem Zusammenhang **Wohn- oder Übernachtungskosten**, führt dies nicht zu Tagen, an denen die Arbeitskraft aufgrund der Arbeitsausübung nicht an den Wohnsitz zurückkehrt.

## 2. Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 des DBA Schweiz auf Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat und Tage ohne Arbeitsausübung

Weiter wurde eine Abweichung zu den in Ziff. 2.1 des Newsletter dargestellten Grundsätzen vereinbart. Danach können im Hinblick auf die Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 DBA Schweiz Tage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Arbeitskräfte nur aufgrund der Covid-19-Maßnahmen ihre Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat ausüben oder unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausüben und in ihrem Ansässigkeitsstaat verbleiben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage geltend gemacht werden, in dem sich der Arbeitsort ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie befunden hätte. Dies gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Ansässigkeitsstaat verbracht worden wären oder aus anderen Gründen arbeitsfrei gewesen wären (zum Beispiel auf Grund einer arbeitsvertraglichen Regelung).

Der Arbeitnehmer muss nachweisen, dass diese Arbeitstage im Tätigkeitsstaat besteuert werden.

## 3. Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 und Artikel 15a des Abkommens auf Kurzarbeitergeld, Kurzarbeitsentschädigung und andere staatliche Unterstützungsleistungen

Schließlich wurde vereinbart, dass nur die Schweiz die in der Schweiz ausgezahlte Kurzarbeiterentschädigung besteuern kann.

Das in Deutschland ausbezahlte Kurzarbeitergeld von in der Schweiz ansässigen Personen gilt hingegen als in Deutschland besteuert und die Schweiz nimmt diese Einkünfte von der Besteuerung aus, allerdings unter Progressionsvorbehalt.

Die Vereinbarung ist seit dem 12.06.2020 in Kraft und findet Anwendung auf Vergütungen für den Zeitraum vom 11. März 2020 bis zum 30. Juni 2020. Ihre Geltung verlängert sich danach jeweils vom Ende eines Kalendermonats zum Ende des nächsten Kalendermonats, sofern sie nicht von der zuständigen Behörde eines der Vertragsstaaten mindestens eine Woche vor Beginn des jeweils folgenden Kalendermonats durch schriftliche Erklärung an die zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats gekündigt wird.

## Update vom 27.05.2020 zu diesem Newsletter

### Belgien

Mit BMF-Schreiben vom 26. Mai 2020 wurde mitgeteilt, dass die Vereinbarung mit **Belgien** bis zum 30. Juni 2020 verlängert ist.

### Frankreich

Des Weiteren wurde nunmehr durch BMF-Schreiben vom 25. Mai 2020 mitgeteilt, dass auch mit **Frankreich** eine Konsultationsvereinbarung am 14. Mai 2020 in Kraft

getreten ist. Sie findet auf Arbeitstage im Zeitraum vom 11. März 2020 bis zum 31. Mai 2020 Anwendung und verlängert sie sich bis zum Ende des folgenden Kalendermonats, sofern sie nicht mindestens eine Woche vor Beginn des jeweils folgenden Kalendermonats gekündigt wird.

Zum einen wird – wie in Ziffer 2.3 ausgeführt – nochmal bestätigt, dass Home Office Arbeitstage von **Grenzgängern** keine Auswirkungen hat.

Klarstellend wurde ebenfalls aufgenommen, dass Tage, an denen an denen die Grenzgänger Gehalt beziehen, jedoch beispielsweise aufgrund staatlicher Gesundheitsverordnungen oder -empfehlungen tatsächlich nicht arbeiten können, als Arbeitstage gezählt werden, weshalb derartige in der Grenzzone des Ansässigkeitsstaats der Arbeitnehmer verbrachte Arbeitstage ebenfalls als im Grenzgebiet erbracht gelten. Diese Tage werden für Zwecke der 45-Tage-Regelung nicht angerechnet und haben somit auch keine Auswirkungen auf die Grenzgängerregelung nach Art. 13 Abs. 5 DBA Frankreich.

Diese Klarstellungen wurden nicht befristet, da sie dem gemeinsamen Verständnis der Grenzgänger-Regelung nach dem DBA Frankreich entsprechen.

Abweichend zu den in Ziffer 2. dargestellten Grundregeln des DBA und damit auch des Art. 13 Abs. 1 DBA Frankreich wurde - entsprechend den Regelungen mit den Niederlanden, Belgien, Luxemburg und Österreich - mit **Frankreich** vereinbart, dass Arbeitstage, für die der Arbeitnehmer Arbeitslohn bezogen hat und an denen die unselbständige Arbeit nur aufgrund staatlicher Gesundheitsverordnungen oder -empfehlungen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie im Homeoffice ausgeübt wurde (Homeoffice-Tage), als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten können, in dem die grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmer die unselbständige Arbeit ohne diese Verordnungen oder Empfehlungen ausgeübt hätten.

Auch hier bedarf es als Nachweis einer **Arbeitgeberbescheinigung** über den Anteil der Home Office-Tage, die ausschließlich auf die Maßnahmen im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie zurückzuführen waren. Des Weiteren ist auch hier erforderlich, dass der Arbeitslohn, der auf die Home Office-Arbeitstage entfällt, vom gewöhnlichen Tätigkeitsstaat tatsächlich besteuert wird.

Schließlich ist in die Konsultationsvereinbarung klarstellend aufgenommen worden, dass bei Bezug von **Sozialversicherungsleistungen** (für Deutschland sind aufgeführt Kurzarbeiter-, Arbeitslosen- oder Insolvenzgeld) wegen Covid-19-Maßnahmen untätig zu Hause verbrachter Tage der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für diese Leistungen hat. Auch dies entspreche dem gemeinsamen Verständnis des DBA Frankreich (des Artikel 13 Absatz 8 DBA Frankreich) und wurde daher auch nicht befristet.

### Schweiz – Kanton Zürich

Das Steueramt des Kanton Zürichs hat in einer Anordnung vom 28.04.2020 mitgeteilt, dass wenn Arbeitnehmer mit Ansässigkeit im Ausland wegen der Coronakrise Arbeitstage nicht wie üblich in der Schweiz, sondern im Home Office im Ausland leisten, das Einkommen aus diesen Arbeitstagen der schweizerischen Quellensteuer unterliegt. Diese Anordnung gilt rückwirkend ab dem 24. Februar 2020 bis 31. Dezember 2020.

Weiter wird – wie unten in Ziffer 2.3 erläutert - klargestellt, dass vorübergehende Tätigkeiten im Home Office aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung des Coronavirus keinen Einfluss auf die Grenzgängerbesteuerung nach dem DBA Deutschland hat. Diese Regelungen sollen auch gelten für Tage, an denen Arbeitnehmer wegen der Coronakrise zu Hause sind und keiner Arbeitstätigkeit nachgehen können.

Inwieweit diese Anordnung mit Deutschland abgestimmt wurde, ist nicht ersichtlich. Eine umgekehrte Regelung – Ansässigkeitsstaat Schweiz, gewöhnlicher Tätigkeitsstaat Deutschland, Home Office Tage in der Schweiz – ist nicht bekannt.

## 1. Allgemeines

Deutschland hat neun Anrainerstaaten: Niederlande, Belgien, Luxemburg, Frankreich, Schweiz, Österreich, Tschechien, Polen und Dänemark.

Mit allen Ländern bestehen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die eine Aufteilung von Arbeitslohn nach bestimmten Regeln vorsehen.

Mit der **Schweiz, Frankreich** und **Österreich** wurden darüber hinaus in den DBA Sonderregelungen für sog. Grenzgänger vereinbart.

→ Grenzgänger sind Personen, die im Grenzgebiet oder in Grenznähe eines Staates tätig sind und im Grenzgebiet oder in Grenznähe des anderen Staates ansässig sind und die arbeitstäglich zur Ausführung ihrer Tätigkeit über die Grenze und anschließend wieder zurück zu ihrem Wohnsitz pendeln. Das Besteuerungsrecht für diese Tätigkeit steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Ein Wechsel des Besteuerungsrechts zum Tätigkeitsstaat findet aber statt, wenn der Arbeitnehmer an einer bestimmten Anzahl von Tagen nach der Arbeit aus betrieblichen Gründen nicht mehr in den Ansässigkeitsstaat zurückgekehrt ist.

Mit **Luxemburg** wurde in Bezug auf Arbeitnehmer, die im Grenzgebiet ihre Tätigkeit ausüben, eine Konsultationsvereinbarung vereinbart.

Mit folgenden Anrainerstaaten ist im DBA keine Sonderregelung für grenzüberschreitend pendelnde Arbeitnehmer vereinbart:

- Belgien
- Dänemark
- Tschechien
- Polen
- Niederlande.

Derzeit werden Arbeitnehmer aufgrund der Covid-19 Pandemie von ihren Arbeitgebern angehalten - soweit möglich - vom Home Office aus tätig zu werden. Dies führt u.a. dazu, dass **die Grenzgänger** bzw. Grenzpendler durch die Home Office-Tätigkeit nicht mehr arbeitstäglich pendeln, sondern ihre Tätigkeit in ihrem Ansässigkeitsstaat ausüben.

Eine andere häufig auftretende Konstellation ist, dass Arbeitnehmer von Deutschland ins Ausland entsandt sind, aber wegen der Pandemie-Maßnahmen nach Deutschland zurückkehren mussten und von hier im Home Office für die ausländische Einheit tätig werden.

## 2. Grenzgänger / Grenzpendler - Zuweisung des Besteuerungsrechts nach einem DBA

### 2.1. Grundregeln

Nach den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) gelten folgende Grundregeln:

1. Jeder Vertragsstaat hat für die Arbeitstage das Besteuerungsrecht, an denen der Arbeitnehmer im jeweiligen Land physisch tätig wird.
2. Für Arbeitslohn, der auf Arbeitstage in **Drittstaaten** entfällt, steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat (das ist der Staat, in dem der Lebensmittelpunkt des Arbeitnehmers liegt) das Besteuerungsrecht zu.
3. Soweit Kosten von einem Arbeitgeber oder einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat zu tragen sind, wechselt das Besteuerungsrecht grundsätzlich in den Tätigkeitsstaat.

→ Es erfolgt also grundsätzlich eine **Aufteilung** des Besteuerungsrechts für den Arbeitslohn nach den im jeweiligen Staat verbrachten Arbeitstagen.

### 2.2. Länder, mit denen derzeit keine besonderen Regelungen bestehen

Nach den o.g. Grundregeln können Home Office-Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat versteuert werden, auch wenn der Arbeitnehmer gewöhnlich ohne die Pandemie im anderen Staat tätig geworden wäre.

Liegt der ausschließliche Wohnsitz des Arbeitnehmers in den Anrainerstaaten **Dänemark, Tschechien** oder **Polen** und befindet sich der regelmäßige Arbeitsort in Deutschland, sind die Arbeitnehmer in Deutschland nur beschränkt steuerpflichtig.

Deutschland hat in diesem Fall nur für den auf deutsche Arbeitstage entfallenden Arbeitslohn ein Besteuerungsrecht. Der auf Home Office-Tage im Ausland entfallende Arbeitslohn ist grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat zu versteuern. Ein Lohnsteuerabzug durch den deutschen Arbeitgeber kann insoweit unterbleiben. Dies kann bzw. muss sogar bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden, da bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern der Lohnsteuerabzug durch den deutschen Arbeitgeber grundsätzlich Abgeltungswirkung hat und eine Veranlagung in Deutschland nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist.

→ Der Arbeitnehmer muss Aufzeichnungen über die im jeweiligen Land verbrachten Arbeitstage führen („Reisekalender“).

Seit dem 01.01.2020 muss auch für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ein betrieblicher Lohnsteuerjahresausgleich durchgeführt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen (z.B. während des gesamten Kalenderjahr bestehendes Dienstverhältnis) erfüllt sind. In diesem Rahmen kann unterjährig ggf. zu viel einbehaltene Lohnsteuer vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer erstattet werden.

In diesen Fällen kann der Arbeitgeber den auf Home Office-Tage entfallende Arbeitslohn im monatlichen Lohnsteuerabzug unberücksichtigt lassen. Er muss die Auswirkungen allerdings im Lohnsteuer-Jahresausgleich prüfen. Dies ist aufgrund der regelmäßigen Abgeltungswirkung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige von besonderer Bedeutung.

→ Unseres Erachtens genügt eine einzige Korrektur nach den Grundsätzen des Lohnsteuer-Jahresausgleichs und es ist keine monatliche Korrektur erforderlich.

Wenn kein Lohnsteuer-Jahresausgleich möglich ist (z.B. weil der Arbeitnehmer nicht das ganze Jahr beim Arbeitgeber beschäftigt war), muss der Arbeitgeber jedoch den monatlichen Lohnsteuerabzug hinsichtlich der Home Office-Tage im Ausland anpassen und nach Ablauf des Jahres bzw. bei Beendigung des Dienstverhältnisses überprüfen und bei Abweichungen korrigieren.

### 2.3. Länder, mit denen keine vorübergehende Sonderregelung vereinbart werden muss

Die mit **Frankreich** und der **Schweiz** vereinbarten **Grenzgängerregelungen** berücksichtigen die Home Office-Fälle wegen der Covid-19-Pandemie bereits ausreichend und führen zu keiner weiteren Änderung des Besteuerungsrechts.

Bei diesen DBAs gilt das Grundprinzip, dass der Ansässigkeitsstaat das **volle Besteuerungsrecht** hat – auch für die Arbeitstage, die der Arbeitnehmer an seinem Arbeitsort verbracht hat. Nach den mit diesen Staaten vereinbarten Grenzgängerregelungen führen die Home Office-Arbeitstage im Ansässigkeitsstaat zu keiner Änderung am Grenzgängerstatus. Für die Schweiz gilt dies aber nur solange, bis sich, auf das Kalenderjahr bezogen, noch eine Mindestzahl von Pendelbewegungen über die Grenze (1x die Woche bzw. 5x im Monat) ergibt.

Hier ist regelmäßig keine Änderung des Lohnsteuerabzugs in Deutschland erforderlich, da gewöhnlich auch bislang wegen der Grenzgängerregelung kein Lohnsteuerabzug erfolgt sein dürfte.

### 2.4. Länder, mit denen eine vorübergehende Sonderregelung vereinbart wurde

Im Zusammenhang mit der Covid-19-Pandemie ist durch das BMF mit den Behörden in **Luxemburg, Österreich, Niederlanden** und **Belgien** jeweils eine zeitlich befristete Sondervereinbarung getroffen worden.

Der Inhalt der Sonderregelungen lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- Arbeitstage, die nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie im Home Office ausgeübt wurden, gelten als am gewöhnlichen Arbeitsort ausgeübte Arbeitstage.
- Diese Tatsachen-Fiktion gilt nicht für Home Office-Arbeitstage, die unabhängig von der Pandemie im Home Office verbracht worden wären (z.B. bei arbeitsvertraglicher Regelung).
- Die fiktiven Arbeitstage müssen im Tätigkeitsstaat auch tatsächlich besteuert werden.
- Die Arbeitnehmer sind verpflichtet, geeignete Aufzeichnungen zu führen (Arbeitgeberbescheinigung über diese Covid-19-bedingten Home Office Arbeitstage).

Die Sonderregelung mit **Luxemburg** besagt außerdem, dass, wenn ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer Pandemie-bedingt an mehr als 19 Tagen im deutschen Home Office tätig gewesen ist, trotzdem kein Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn für Deutschland als Tätigkeitsstaat resultiert.

Gemäß der Sonderregelung mit **Österreich** erhält der Ansässigkeitsstaat nur dann das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer nicht mehr als 45 schädliche Nichtrückkehrtage hat, zu denen Home Office-Tage bisher explizit zählten. In der Covid-19-Sonderregelung ist nunmehr vereinbart, dass Pandemie-bedingte Home Office-Tage nicht als schädliche Nichtrückkehrtage gelten und somit nicht in das Kontingent der 45 Nichtrückkehrtage fallen.

In der Vereinbarungen mit den **Niederlanden** gibt es weiter noch eine Sonderregelung für untätig zu Hause verbrachte Tage, die normalerweise Arbeitstage wären: diese Tage gelten auch als Tätigkeitstage am gewöhnlichen Arbeitsort, wenn der Arbeitnehmer weiterhin Gehalt vom Arbeitgeber bezieht.

Alle Sondervereinbarungen finden Anwendung auf Arbeitstage im Zeitraum vom 11.03.2020 bis zum 30.04.2020, bzw. **Belgien** bis 31.05.2020, und verlängern sich danach automatisch vom Ende eines Kalendermonats zum Ende des nächsten Kalendermonats, sofern sie nicht mindestens eine Woche vor Beginn des jeweiligen folgenden Kalendermonats gekündigt werden bzw. bei der Vereinbarung mit **Belgien** die Verlängerung eine Woche vor Beginn des jeweils folgenden Kalendermonats schriftlich vereinbart wird.

Soweit auf Grundlage dieser Sonderregelungen kein Wechsel des Besteuerungsrechts hinsichtlich der Home Office-Tage erfolgt, muss auch der bisherige Lohnsteuerabzug nicht geändert werden.

- Es bleibt abzuwarten, ob auch mit den übrigen Anrainerstaaten (Dänemark, Polen, Tschechien) vergleichbare Sonderregelungen vereinbart werden (vgl. Tz. 2.2.).



## 2.5. Besonderheiten beim Bezug von Kurzarbeitergeld

In den Vereinbarungen mit **Österreich, den Niederlanden, und Luxemburg** wurden auch Klarstellungen zum Besteuerungsrecht bei Kurzarbeitergeld vereinbart. Im Wesentlichen wird hier festgelegt, dass es sich um eine Sozialversicherungsleistung handelt, auf die die jeweilige DBA-Regelung Anwendung findet. Dies hat zur Folge, dass regelmäßig der Kassenstaat das Besteuerungsrecht hat. Lediglich bei den Niederlanden behält der Ansässigkeitsstaat Niederlande das Besteuerungsrecht, wenn der Arbeitnehmer Kurzarbeitergeld in Höhe von maximal 15.000 € bezieht).

## 2.6. Risiko der Begründung einer Betriebsstätte im Anrainerstaat durch ein Covid-19-bedingtes Home Office

Unmittelbar stellt sich wegen der noch nicht absehbaren Dauer der Home Office-Tätigkeit die Frage, ob hierdurch ungewollt eine Betriebsstätte der Arbeitgebergesellschaft im Ausland begründet wird. Dies muss anhand des jeweiligen DBAs und der jeweiligen nationalen Auslegung geprüft werden.

Jedoch gibt eine Analyse der Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) eine unzweideutige, wenn auch nicht bindende Empfehlung, dass alleine durch die Maßnahmen gegen die Covid-19-Pandemie bedingten Home Office-Tätigkeiten grundsätzlich keine Betriebsstätte begründet wird, da die Dauer des Home Office die einschlägigen Betriebsstättenfristen voraussichtlich nicht überschreiten sollte. Es ist davon auszugehen, dass zu mindestens die EU-Länder sich an dieser Leitlinie orientieren werden.

## 3. Unterbrechung des Auslandsaufenthalts von entsandten Arbeitnehmern

Die Pandemie-bedingte, vorübergehende Rückkehr von Arbeitnehmern nach Deutschland im Laufe ihrer Entsendung ins Ausland kann ebenfalls steuerliche Folgen haben.

### 3.1. Entsendung zu einer Auslandsgesellschaft

Wird der Arbeitnehmer im inländischen Home Office weiterhin für die ausländische Arbeitgebergesellschaft tätig, könnte nach Ablauf der einschlägigen Betriebsstättenfrist in Deutschland ein etwaiges Betriebsstättenrisiko für den ausländischen Arbeitgeber in Deutschland vorliegen.

- Wir empfehlen daher die Dauer der Nutzung des Home Office im Auge zu behalten und die Unterschreitung der Betriebsstättenfrist ggfs. zu dokumentieren.

Wenn die Entsendung in die **Niederlande, Österreich** oder **Luxemburg** erfolgt war, werden Arbeitstage im Pandemie-bedingten Home Office nicht als in Deutschland verbrachte Arbeitstage gelten, sondern als Arbeitstage im Entsendeland (siehe Tz. 2.4). Deutschland erhält für diese Tage kein Besteuerungsrecht. Der deutsche Lohnsteuerabzug muss hier nicht angepasst werden.

Erfolgte die Entsendung in ein Land ohne Sonderregelung, erhält Deutschland als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für die Home Office-Tage. Hier kann je nach Konstellation der Lohnsteuerabzug für die deutschen Home Office-Tage des Entsandten vorzunehmen sein.

### 3.2. Entsendung an eine ausländische Betriebsstätte des deutschen Arbeitgebers

War der Arbeitnehmer auf einer ausländischen Betriebsstätte seines deutschen Arbeitgebers tätig, ist der Arbeitslohn, der auf die Tätigkeitsausübung im Home Office in Deutschland entfällt, in Deutschland zu versteuern. Der deutsche Arbeitgeber ist insoweit zum Lohnsteuerabzug in Deutschland verpflichtet, wenn die Fiktion der Arbeitsausübung im bisherigen Tätigkeitsstaat nicht anwendbar ist.

Der deutsche Arbeitgeber ist außerhalb der Sonderregelungen zum monatlichen Lohnsteuerabzug in Deutschland verpflichtet, und zwar sowohl bei unbeschränkt als auch bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern. Hier bestehen seitens der Finanzverwaltung verschiedene Möglichkeiten zur vereinfachten Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den Lohnsteuerabzug.

## 4. Sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen

Es stellt sich auch die Frage, welche Auswirkungen die Reisebeschränkungen aufgrund der Covid-19-Maßnahmen auf das jeweils anwendbare Sozialversicherungsrecht haben.

### 4.1. Grenzgänger

Für Grenzgänger, die in Deutschland beschäftigt sind und in einem anderen Mitgliedsstaat wohnen, ergeben sich aus einer vorübergehenden Tätigkeit im Home Office keine Änderungen. Ein kurzzeitiger Wechsel des Tätigkeitsortes hat laut Rundschreiben 2020/167 des GKV-Spitzenverbandes keine Auswirkungen auf das anwendbare Sozialversicherungsrecht. Es gilt auch weiterhin das deutsche Sozialversicherungsrecht.

Sofern der Ansässigkeitsstaat eine A1-Bescheinigung fordert, verweist der Spitzenverband auf die Regelungen des Artikel 12 Abs. 1 VO (EG) 883/2004. Hiernach ist die vorübergehende Tätigkeit grundsätzlich mit dem Direktionsrecht des Arbeitgebers vereinbar und erfolgt (aus heutiger Sicht) innerhalb des vorgesehenen Zeitrahmens von 24 Monaten. Die Beantragung und Ausstellung der A1-Bescheinigung sollte aus-

schließlich dann erfolgen, wenn dies von einer zuständigen Stelle des Ansässigkeitsstaates ausdrücklich gefordert wird. Die deutsche Einzugsstelle ist in diesem Fall auch zu informieren.

Entsprechende Regelungen gelten auch für Grenzgänger, die in Deutschland wohnen und die für ihren ausländischen Arbeitgeber kurzzeitig von zu Hause arbeiten.

#### 4.2. Gewöhnliche Beschäftigung in mehreren EU / EWR-Staaten / in der Schweiz

Bei Arbeitnehmern, die gewöhnlich in mehreren Staaten tätig sind und für die das anwendbare Recht in Übereinstimmung mit Artikel 13 VO (EG) 883/2004 festgelegt wurde, ergeben sich ebenfalls keine Änderungen.

Selbst, wenn die Tätigkeit ausschließlich vom Heimatland ausgeübt wird, ergibt sich laut GKV-Rundschreiben durch die vorübergehende Änderung der Verteilung der Arbeitszeit keine abweichende Beurteilung in Bezug auf das anwendbare Sozialversicherungsrecht.

#### 4.3. Unterbrechungen oder Aufschub von Entsendungen in einen anderen EU / EWR-Staat oder Abkommensstaat bzw. in die Schweiz

Laut GKV-Spitzenverband muss der Arbeitgeber keine Meldung vornehmen, sofern die Unterbrechung der Entsendung nicht länger als zwei Monate dauert und das Ende der Entsendung sich nicht nach hinten verschiebt. Bereits ausgestellte Bescheinigungen über die anzuwendenden Rechtsvorschriften bleiben weiterhin gültig.

- In Bezug auf einzelne Abkommensstaaten gilt ein längerer Zeitraum. So gilt etwa nach dem Abkommen mit den USA eine Unterbrechung von bis zu 11 Monaten für die Entsendung als unschädlich, wird aber auf den Maximal-Entsendungszeitraum von 5 Jahren angerechnet. Danach beginnt eine neue Entsendung und ein neuer Antrag auf eine Entsendebescheinigung ist erforderlich.

Bei längeren Unterbrechungen, die o.g. Zeitraum überschreiten, ist durch den Arbeitgeber eine neue Entsendebescheinigung zu beantragen. Ein Abbruch der Entsendung ist dem Sozialversicherungsträger zu melden, der die Bescheinigung ausgestellt hat.

Diese Regelungen gelten gleichermaßen für Arbeitnehmer, für die eine Ausnahmegenehmung getroffen worden ist.

#### 4.4. Fallstrick Krankenversicherungslücken bei COVID 19-bedingten Heimataufenthalten von entsendetem Personal

Entsenden Unternehmen Arbeitnehmer ins Ausland, wird deren gesetzliche Krankenversicherung in einigen Fällen - insbesondere bei langfristigen Auslandseinsätzen - entweder abgemeldet oder alternativ auf eine Anwartschaftsversicherung umgestellt. Die Anwartschaftsversicherung garantiert dem Arbeitnehmer den Wiedereintritt in die Krankenversicherung nach Rückkehr inklusive eventueller Vorversicherungsansprüche. Dies gilt auch für privat versicherte Arbeitnehmer in gewissem Umfang.

Für die Krankenversicherung im Ausland schließen Arbeitgeber in der Regel private Krankenversicherungspolice ab, um sich gegen etwaige Haftungsrisiken abzusichern. Diese Versicherungspolice bieten meist einen vollumfänglichen Krankenversicherungsschutz für die Aufenthaltstage im Ausland. Auch sind die Arbeitnehmer während ihres Heimatsbesuches ebenfalls durch die private Krankenversicherung abgesichert – allerdings oft nur im begrenzten Umfang. Häufig sind Aufenthalte in der Heimat (oder auch in einem Drittstaat) nur zeitlich begrenzt von der Versicherung abgedeckt.

Halten sich Arbeitnehmer länger als die vertraglich festgelegte Höchstdauer im Heimatland auf, beispielsweise aufgrund von Ausreisebeschränkungen wegen der COVID19-Pandemie, können Versicherungslücken entstehen. Wir empfehlen Unternehmen mit aktuell laufenden Auslandsentsendungen zu überprüfen, ob Versicherungslücken in der Krankenversicherung ihrer Arbeitnehmer aufgrund der aktuellen Situation auftreten und bei Bedarf die Konditionen der Versicherungspolice entsprechend anpassen zu lassen bzw. Kontakt mit der gesetzlichen Krankenversicherung aufzunehmen, um Möglichkeiten zu finden, die diese Lücke schließen.

## Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH  
wts.com/de | info@wts.de

## Ansprechpartner/Redaktion

Otfrid Böhmer | T +49 89 28646-2658 | [otfrid.boehmer@wts.de](mailto:otfrid.boehmer@wts.de)  
Dirk Keppler | T +49 211 200506-15 | [dirk.keppler@wts.de](mailto:dirk.keppler@wts.de)  
Frank Dissen | T + 49 69 1338456-52 | [frank.dissen@wts.de](mailto:frank.dissen@wts.de)  
Susanne Weber | T + 49 89 28646-2256 | [susanne.weber@wts.de](mailto:susanne.weber@wts.de)  
Annemarie Thatcher | T +89 28646-2250 | [annemarie.thatcher@wts.de](mailto:annemarie.thatcher@wts.de)

### München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 | 80539 München  
T +49(0) 89 286 46-0 | F +49 (0) 89 286 46-111

### Berlin

Wilhelmstraße 43G | 10117 Berlin  
T +49 (0) 30 2062-2570 |

### Düsseldorf

Peter-Müller-Straße 18 | 40468 Düsseldorf  
T +49 (0) 211 200 50-5 | F +49 (0) 211 200 50-950

### Erlangen

Allee am Rötelheimpark 11-15 | 91052 Erlangen  
T +49 (0) 9131 97002-11 | F +49 (0) 9131 97002-12

### Frankfurt

Taunusanlage 19 | 60325 Frankfurt am Main  
T +49 (0) 69 133 84 56-0 | F +49 (0) 69 133 84 56-99

### Hamburg

Brandstwierte 4 | 20457 Hamburg  
T +49 (0) 40 320 86 66-0 | F +49 (0) 40 320 86 66-29

### Köln

Sachsenring 83 | 50677 Köln  
T +49 (0) 221 348936-0 | F +49 (0) 221 348936-250

### Kolbermoor

Carl-Jordan-Strasse 18 | 83059 Kolbermoor  
T: +49 (0) 8031 87095-0 |

### Regensburg

Lilienthalstraße 7 | 93049 Regensburg  
T: +49 (0) 941 383873-0 | F: +49 (0) 941 383873-130

### Stuttgart

Büchsenstraße 10 | 70173 Stuttgart  
T: +49 (0) 711 6200749-0 | F: +49 (0) 711 6200749-99

#### Disclaimer

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen.

Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.