

Recht

Mobiles Arbeiten für Grenzgänger*innen flexibilisieren

vbw

Position

Stand: September 2022

Die bayerische Wirtschaft



Hinweis

Diese Information ersetzt keine rechtliche Beratung im Einzelfall. Eine Haftung übernehmen wir mit der Herausgabe dieser Information nicht.

Zitate aus dieser Publikation sind unter Angabe der Quelle zulässig.

Vorwort

Wir brauchen zeitgerechte Regelungen für mobiles Arbeiten im Ausland

Steuersysteme und soziale Sicherungssysteme einzelner Staaten lassen sich schwer mit grenzüberschreitenden, flexiblen Arbeitsformen und einem internationalen Arbeitsmarkt vereinbaren. Wo das aber gelingt, profitieren erfahrungsgemäß alle Beteiligten.

Ob daheim, an anderen Standorten weit außerhalb des Unternehmens oder in anderen Ländern – mobile Arbeit wird immer wichtiger. Zwischenstaatliche, europarechtliche und internationale Regelungen zu grenzüberschreitender Arbeit berücksichtigen das noch nicht hinreichend. So sind im Verhältnis zu Österreich die bayerischen Grenzgänger und ihre Arbeitgeber besonderen steuerlichen Hürden ausgesetzt. Die Unternehmen brauchen deshalb zeitgemäße, flexible und gut handhabbare Regelwerke, um mobiles grenzüberschreitendes Arbeiten zu erleichtern und grenzüberschreitende Betriebsabläufe zu optimieren.

Mit unserem Positionspapier liefern wir konkrete Vorschläge dazu, wie steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Regelwerke flexibler gestaltet werden sollten. Um sie umzusetzen, gilt es, die Grenzgängervereinbarung mit Österreich, die europäischen Regelungen zur Koordinierung der Sozialversicherungssysteme und das OECD-Musterabkommen zu grenzüberschreitenden Steuerfragen weiterzuentwickeln. Zuständig für die deutsche Verhandlungsposition ist die Bundesregierung. Das Ziel sind zeitgerechte Lösungen für unsere Unternehmen, unseren Arbeitsmarkt und unseren Standort.

Bertram Brossardt
22. September 2022

Inhalt

Position auf einen Blick		1
1	Notwendigkeit von Grenzgängerregelungen	2
1.1	Sozialversicherungsrecht	2
1.2	Steuerrecht	2
2	Regelungsbedarf im Sozialversicherungsrecht	3
2.1	Ausgangslage	3
2.2	Corona-bedingte Privilegierung von Grenzgängern bis Ende 2022	3
2.3	Auslegungsbeschluss der Verwaltungskommission	4
2.4	Position	4
3	Regelungsbedarf im Steuerrecht	5
3.1	Ausgangslage	5
3.2	Grenzgängerregelungen	5
3.2.1	Beispiel Österreich: Unflexibilität der Grenzgängerregelung	5
3.2.2	Beispiel Österreich: Folgen für die Betroffenen	6
3.3	Position	6
Ansprechpartner / Impressum		8

Position auf einen Blick

Steuer- und sozialrechtliche Grenzgängerregelungen flexibler gestalten

Arbeitnehmer werden üblicherweise in dem Land, in dem sie leben und arbeiten, versteuert und verarbeitet. Bei Menschen, die in verschiedenen Ländern wohnen und arbeiten, entscheidet sich die nationale Zuständigkeit daran, wo sie wie viel Zeit arbeiten oder verbringen. Die Regelungen dazu unterscheiden sich im Steuer- und Sozialrecht deutlich. Die Schwellenwerte werden bei mobiler Tätigkeit schnell überschritten. Das bringt hohen Aufwand mit sich und begrenzt notwendige Spielräume für mobile Arbeit erheblich. Falls nicht deutlich mehr Flexibilität erreicht wird, gehen für Staat und Unternehmen wichtige wirtschaftliche Perspektiven verloren.

Handlungsbedarf im Sozialversicherungsrecht

Aufgrund Corona-bedingter Sonderregelungen ist Homeoffice-tätigkeit für Grenzgänger bis Ende 2022 uneingeschränkt möglich, ohne dass sich das anzuwendende Sozialversicherungsrecht ändert. Der Arbeitnehmer wird weiterhin im Staat des Betriebssitzes verarbeitet. Ab 01. Januar 2023 gilt das jedoch nur, wenn weniger als 25 Prozent der Arbeitszeit daheim verbracht wird. Arbeitet der Grenzgänger dort 25 Prozent oder mehr, wechselt das Sozialversicherungsrecht in den Wohnsitzstaat.

Diese Schwelle sollte großzügiger geregelt werden. Sinnvoll und durchsetzbar wäre eine Anhebung des Schwellenwerts auf bis zu 50 Prozent. Dafür müssen Art. 14 der Durchführungsverordnung EU 987/2009 und/oder Art. 13 Abs. 1a Grundverordnung zur Koordinierung der sozialen Sicherungssysteme EU 883/2004 angepasst werden. Beide Verordnungen befinden sich seit 2016 in der Revision.

Handlungsbedarf im Steuerrecht

Im Steuerrecht blieb Tätigkeit im Homeoffice jenseits der Grenze aufgrund Corona-bedingter Sondervereinbarungen Deutschlands mit seinen Nachbarstaaten bis zum 30. Juni 2022 folgenlos. Jetzt richtet sich das Besteuerungsrecht auf Einkommen aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich wieder daran aus, ob mindestens 183 Tage in einem Staat gearbeitet wird und wo die arbeitgebende Betriebsstätte sitzt. Diese Standardregelungen sind für mobile Arbeit zu unflexibel und rechtlich zu unsicher. Bereits angelaufene OECD-Verhandlungen zu zeitgemäßerer Regeln gilt es deshalb zu unterstützen.

Bestehende steuerliche Grenzgängervereinbarungen werden heutigen Anforderungen an mobile Arbeit nicht mehr gerecht. Zwischen Deutschland und Österreich gilt z. B., dass Grenzgänger, die an höchstens 45 Tagen nicht nach Hause zurückkehren, im Heimatland versteuert werden, und nicht im Land des Arbeitgebers. Tage im Homeoffice gelten als Nicht-Rückkehrtage – das schränkt mobile Arbeit stark ein und sollte schnellstens geändert werden. Die 45-Tage-Schwelle sollte, um einen Gleichlauf mit der im Sozialversicherungsrecht angestrebten 50-Prozent-Schwelle zu erreichen, auf 120 Arbeitstage angehoben werden. Die starre Grenzraumdefinition von beidseits 30 km sollte wegfallen.

1 Notwendigkeit von Grenzgängerregelungen

Zukunftsgerechte Weiterentwicklung mit Blick auf mobile Arbeit

Grenzräume waren lange wirtschaftlich stark benachteiligt, weil die Wirtschaftszonen auf beiden Seiten der Grenze kaum voneinander profitieren konnten. Grenzgängerregelungen leisten einen wichtigen Beitrag dazu, diese Räume miteinander zu verflechten. Der mit ihnen erleichterte Austausch von Arbeitskräften mehrt den Wohlstand auf beiden Seiten. Die Arbeitnehmerfreizügigkeit im EU-Binnenmarkt dehnt das auf die gesamte EU aus. Um spürbare Effekte zu erreichen, muss allerdings sichergestellt werden, dass Mobilitätshindernisse, die sich aus Abhängigkeiten von nationalen Steuer- und Sozialversicherungssystemen ergeben, die Mobilität im Binnenmarkt möglichst wenig beeinträchtigen. Angesichts der Zunahme mobiler Arbeit müssen dazu die bestehenden Regelungen zeitgerecht weiterentwickelt werden.

1.1 Sozialversicherungsrecht

Sozialversicherungsrechtliche Regelungen zu grenzüberschreitender Arbeit sollen vor allem klarstellen, in welchem Sozialsystem arbeitende Menschen versichert sind. Eigene unmittelbare finanzielle Interessen der betroffenen Staaten verbinden sich damit nicht, denn die Zahlungen in diese Systeme sind zweckgebunden und in den jeweiligen Sozialsystemen an Leistungszusagen gekoppelt. Mittelbar verhindern Grenzgängerregelungen, dass den betroffenen Staaten unversicherte Menschen auf Kosten des Steuerzahlers zur Last fallen.

1.2 Steuerrecht

Im Steuerrecht haben Staaten dagegen großes Interesse daran, den wirtschaftlichen Ertrag von Arbeit, die auf ihrem Territorium geleistet wird, selbst steuerlich zu veranlagen, denn das Steuergeld steht ihnen zur freien Verwendung zur Verfügung. Internationale Vereinbarungen zur Aufteilung von Besteuerungsrechten akzeptieren das, versuchen aber, den Umgang mit aufgeteilten Besteuerungsrechten gut administrierbar zu halten. Grenzgängervereinbarungen gehen einen vor diesem Hintergrund zunächst überraschenden Weg: Sie weisen das Besteuerungsrecht nicht dem Tätigkeitsstaat, sondern dem Heimatstaat der Grenzgänger zu. Der Nachbarstaat, in dem der Grenzgänger arbeitet, verzichtet auf das Besteuerungsrecht, weil der wirtschaftliche Vorteil des grenzüberschreitenden Arbeitsmarkts so hoch ist, dass er davon deutlich mehr profitiert, als er durch den Verzicht auf das Besteuerungsrecht verliert. In der Regel gleichen sich die Steuerzahlungen der in beide Richtungen pendelnden Grenzgänger zudem weitgehend aus. Auch für die Zukunft ist es also weniger entscheidend, wohin das Besteuerungsrecht fällt, als dass die mit dem grenzüberschreitenden Arbeitsmarkt verbundenen Wohlstandsperspektiven zum Tragen kommen.

2 Regelungsbedarf im Sozialversicherungsrecht

Die 25-Prozent-Schwelle muss auf bis zu 50 Prozent angehoben werden

2.1 Ausgangslage

Wird ein Arbeitnehmer in mehr als einem der EU-Mitgliedstaaten, EWR-Staaten oder der Schweiz tätig, richtet sich das anzuwendende Sozialversicherungsrecht und somit auch die Verbeitragung im Gesamten nach dem Wohnsitzstaat (Lebensmittelpunkt), wenn der Arbeitnehmer im Wohnsitzstaat einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit ausübt, Art. 13 Abs. 1 a) EU VO 883/04.

Der Europäische Gerichtshof hat festgestellt, dass der Begriff „Wohnmitgliedstaat“ in diesem Sinne den Staat bezeichnet, „in dem die Betroffenen gewöhnlich wohnen und in dem sich auch der gewöhnliche Mittelpunkt ihrer Interessen befindet“. Bei Grenzgängern liegt der Lebensmittelpunkt in der Regel im ausländischen Staat, bspw. in Österreich. Von dieser Regelung sind aber auch alle anderen Arbeitnehmer betroffen, die in einem ausländischen Staat wohnen und dort teilweise arbeiten, aber keine Grenzgänger sind.

Zur Feststellung, ob ein wesentlicher Teil der Tätigkeit eines Arbeitnehmers in einem Mitgliedstaat ausgeübt wird, sind die folgenden Kriterien als Richtwerte in Betracht zu ziehen (Art. 14 der EU VO 987/2009):

- die Arbeitszeit; und/oder
- das Arbeitsentgelt.

Wird bei einer Gesamtbewertung festgestellt, dass eine Person mindestens 25 Prozent ihrer Arbeitszeit im Wohnmitgliedstaat leistet, gilt dies als Indikator, dass ein wesentlicher Teil der Tätigkeit in diesem Mitgliedstaat ausgeübt wird. Obwohl dies im Rahmen einer Gesamtschau zu beurteilen ist, werden die 25 Prozent bezogen auf die Arbeitszeit in der Praxis als ausschlaggebende Schwelle angesehen.

2.2 Corona-bedingte Privilegierung von Grenzgängern bis Ende 2022

Für Personen, die vorübergehend – ganz oder teilweise – ihre Tätigkeit von zu Hause aus ausüben, ergeben sich bis 31. Dezember 2022 keine Änderungen hinsichtlich des anwendbaren Sozialversicherungsrechts. Eine Verlängerung über diesen Zeitraum hinaus ist nicht geplant. Nach derzeitigem Stand gilt ab dem 01. Januar 2023 also keine Übergangsregelung mehr.

Eine A1-Bescheinigung sollte jedoch auch in dieser Zeit weiterhin zwingend für diese Arbeitnehmergruppe ausgestellt werden, da Österreich und Frankreich bei Nichtvorlage der Bescheinigung bei Kontrollen national Bußgelder erheben.

2.3 Auslegungsbeschluss der Verwaltungskommission

Die europäische Verwaltungskommission für die Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit hat im Juni 2022 eine guidance note erarbeitet, die an die Mitgliedstaaten unter anderem appelliert, Schwellenwerte nicht als harte Vorgaben zu sehen. Diese guidance note ist jedoch nur ein Auslegungsausschuss und hat keine rechtlich bindende Wirkung. Im Rahmen des Appells der Verwaltungskommission scheint sich aktuell auf europäischer Ebene die Idee zu formieren, multilaterale Abkommen zwischen den einzelnen europäischen Staaten über die Personengruppe der Grenzgänger zu schließen. Dies wäre zumindest für die Zeit ab Auslaufen der Privilegierungen Anfang 2023 eine gangbare Lösung. Es sollte jedoch für die Zukunft zwingend angestrebt werden, dass dieses Problem für alle Arbeitnehmer mit Lebensmittelpunkt im Ausland – nicht nur für die Grenzgänger – rechtsicher gelöst wird. Daher muss weiterhin eine Lösung über die Anpassung der EU-Verordnung 883/2004 und/oder die zugehörige Durchführungsverordnung EU 987/2009 angestrebt werden.

Auch das Bundesministerium für Arbeit und Soziales (BMAS) hat zu diesem Thema ein Merkblatt erarbeitet, in dem die Auslegungshinweise eingearbeitet wurden. Es verweist darauf, dass man, auf einzelne Arbeitsverhältnisse bezogen, einen Antrag auf Abschluss einer Ausnahmevereinbarung gemäß Art. 16 EU VO 883/04 stellen könne. Eine rechtssichere Lösung für unsere Mitgliedsunternehmen stellt auch dies nicht dar, da die Ausnahmevereinbarung nach Art. 16 EU VO 883/04 im Ermessen der beteiligten Staaten steht und daher nicht erteilt werden muss. Es kann Unternehmen daher passieren, dass bei zehn Grenzgängern acht eine solche Ausnahmevereinbarung bekommen und zwei nicht. Diese Ungleichbehandlung kann in der Praxis nicht erklärt werden.

2.4 Position

Die von der Verwaltungskommission veröffentlichte guidance note sowie das Merkblatt des BMAS helfen bei der Lösung des Problems nicht. Sie schaffen keine rechtssichere Lösung für Unternehmen.

Im Sozialversicherungsrecht muss eine Anhebung des Schwellenwertes in der Grenzregelung angestrebt werden. Dafür sollte der Art. 14 der Durchführungsverordnung EU 987/2009 angepasst werden und/oder eine Ausnahmeregelung für Grenzgänger in der Grundverordnung zur Koordinierung der sozialen Sicherungssysteme EU VO 883/04 geschaffen werden. Beide Verordnungen befinden sich seit 2016 in der Revision. Es sollte entsprechend auf den europäischen Gesetzgebungsprozess eingewirkt werden. Eine weitere Verlängerung des Gesetzgebungsprozesses der beiden Verordnungen ist im Hinblick auf eine rechtssichere und europaweit gleichlaufende Regelung hinzunehmen.

3 Regelungsbedarf im Steuerrecht

Rasch mehr Flexibilität schaffen

3.1 Ausgangslage

Grundsätzlich zahlen Menschen dort Steuern, wo sie wohnen. Wenn sich Arbeitnehmer aber an mehr als 183 Tagen im Jahr in einem anderen Land aufhalten und ihr Lohn dort als Betriebsausgabe abgezogen wird, werden sie dort steuerlich veranlagt. Sobald diese Schwelle unterschritten wird, erhält das Heimatland das Besteuerungsrecht, das andere Land behält nur ein beschränktes Besteuerungsrecht auf die dort erzielten Einkünfte.

Weitreichendere steuerliche Folgen entstehen, wenn ein Land davon ausgeht, dass die Tätigkeit auf seinem Gebiet eine Betriebsstätte begründet: Dann fallen Besteuerungsrechte dorthin. Angesichts der Zunahme mobiler Arbeit und aufgrund der Attraktivität von Besteuerungsrechten steigt derzeit international die Rechtsunsicherheit dazu, wann eine Betriebsstätte anzunehmen ist.

Regelmäßig in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarte Regelungen zu diesen Sachverhalten stützen sich auf das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen. Insbesondere geht es um die Artikel 5 (Betriebsstätten) und 15 (Einkünfte aus unselbständiger Arbeit). Die OECD verhandelt derzeit eine Weiterentwicklung des Musterabkommens, um zu den beschriebenen Sachverhalten angesichts der Zunahme mobiler Arbeit mehr Flexibilität und mehr Rechtssicherheit herzustellen.

3.2 Grenzgängerregelungen

Entgegen der oben skizzierten Praxis belassen Grenzgängerregelungen das Besteuerungsrecht auf Einkommen aus unselbständiger Arbeit beim Heimatstaat, solange der Grenzgänger auf der einen Seite lebt, auf der anderen Seite arbeitet und täglich nach Hause zurückkehrt. Dazu kann eine Grenzzone definiert sein. Falls dazu vereinbarte Karenzregeln verletzt werden, greifen die oben skizzierten Regeln, die Besteuerung fällt also ganz an den hauptsächlichen Tätigkeitsstaat zurück oder wird aufgeteilt. Die konkrete Ausgestaltung wird von Land zu Land eigens vereinbart.

3.2.1 Beispiel Österreich: Unflexibilität der Grenzgängerregelung

Die Grenzgängerregelung mit Österreich ist begründet im deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vom 24. August 2002. Das DBA wurde – wie üblich – beiderseits vom Gesetzgeber bestätigt und in einer bilateralen Konsultationsvereinbarung

der Finanzministerien beider Länder vom April 2019 näher ausgelegt. Danach gilt, dass Grenzgänger in ihrem Heimatstaat versteuert bleiben, solange sie an maximal 45 Tagen nicht nach Hause zurückkehren. Im Homeoffice verbrachte Arbeitstage gelten – anders als etwa Krankheitstage – als Nichtrückkehrtage, sie brauchen also den 45-Tage-Spielraum auf.

3.2.2 Beispiel Österreich: Folgen für die Betroffenen

Um den Steuerpflichten gegenüber dem „richtigen“ Land nachzukommen, müssen betroffene Arbeitgeber und Arbeitnehmer wie auch Selbständige sorgfältig verfolgen, ob Schwellenwerte und Auflagen eingehalten werden. Falls das Besteuerungsregime ganz oder anteilig wechselt, muss Lohnsteuer im Ausland abgeführt werden. Ein Wechsel kann zudem vorübergehende Doppelbesteuerung nach sich ziehen, die erst im Jahresausgleich wieder behoben wird. All das führt zu erheblichem Aufwand und mindert die Bereitschaft zu mobiler Arbeit, auch wenn sie etwa als Serviceeinsatz bei Kunden oder Betriebsstätten außerhalb des Grenzbereichs für den Arbeitgeber wichtig ist. Die mit Österreich vereinbarte 45-Tage-Karenzzeit, die schon durch Tätigkeit daheim verbraucht wird, birgt also erhebliche Risiken.

Neben dem Monitoring der Schwellenwerte muss zudem Sorge getragen werden, dass die eventuell unbeabsichtigte Begründung einer Betriebsstätte erkannt und – wenn sie nicht vermieden werden kann – steuerlich richtig behandelt wird. Dazu gehören zahlreiche Anforderungen wie etwa Registrierungs- und Deklarationspflichten im Ausland oder Gewinnabgrenzungserfordernisse.

3.3 Position

Vorrangig muss erreicht werden, dass auch im Verhältnis zu Österreich daheim verbrachte Arbeitstage den 45-Tage-Spielraum nicht aufbrauchen. So wird das schon in den Grenzgängervereinbarungen mit Frankreich und der Schweiz gehandhabt. Obwohl das Grenzgängerabkommen mit Österreich eine tägliche Rückkehr vorsieht, sollte es dafür nicht angepasst werden müssen. Schon die bisherige 45-Tage-Regel wurde, wie die bestehende Regelung mit der Schweiz, auf dem Verwaltungsweg vereinbart, und es ist Sinn und Zweck der Grenzgängervereinbarung, die Besteuerung am Lebensmittelpunkt des Grenzgängers festzumachen. Dem widerspricht es, wenn eine Tätigkeit daheim diesbezüglich als schädlich angesehen wird.

Darüber hinaus sollten im Vorgriff auf angestrebte neue internationale Vereinbarungen weitere Schritte in Richtung höherer Flexibilität gegangen werden, allerdings ohne eine schnelle Korrektur der Wertung von Arbeitstagen daheim zu verzögern:

- Die 45-Tage-Grenze, die bei Nichtanrechnung zuhause verbrachter Arbeitstage nurmehr für Arbeit außerhalb der Grenzzone maßgeblich ist, sollte spürbar angehoben werden, um dem Trend zu mobiler Arbeit angemessener Rechnung zu tragen. Die

Mindest-Messlatte kommt aus der Grenzgängervereinbarung mit der Schweiz, die 60 Tage mit flexiblen Pendlerregelungen verbindet. Zur Vereinfachung anzustreben ist die 50-Prozent-Schwelle, die wir auch für das Sozialversicherungsrecht vorschlagen. Das entspricht den 183 Aufenthaltstagen im OECD-Musterabkommen und ca. 120 Arbeitstagen.

- Die gegenüber Österreich starre Regelung der Grenzzone (beidseitig 30 km) sollte aufgehoben werden. Auch hier gibt die Grenzgängervereinbarung mit der Schweiz das Mindestmaß vor: Sie enthält zwar eine Rückkehrverpflichtung, aber keine fixe Grenzzone.
- Schließlich sollte der Annahme einer Begründung von Betriebsstätten bilateral umfassend vorgebeugt werden.

Unabhängig davon müssen die Bemühungen der OECD in Richtung höherer Flexibilität und Rechtssicherheit bei grenzüberschreitender mobiler Arbeit positiv begleitet und rasch vorangetrieben werden. Neue Lösungen sollten unbürokratisch angelegt sein und neben der OECD auch in der EU abgestimmt werden. Im Kern geht es um zwei Ziele:

Es gilt, anhand gut nachvollziehbarer Kriterien entscheiden zu können, wann grenzüberschreitendes mobiles Arbeiten eine Betriebsstätte begründet. Dabei sollte deutlich vereinfachend und kumulativ auf bisherigen Vereinbarungen aufgebaut werden, nämlich

- Dauer der Tätigkeit, orientiert am bestehenden OECD-Schwellenwert von 183 Aufenthaltstagen,
- Verfügungsmacht des Unternehmens an den Räumlichkeiten im Ausland,
- Art der Tätigkeit bzw. Umfang der Vertretungsbefugnis des jeweiligen Mitarbeiters.

Auch für die Lohnsteuer sollten einfache Verfahren gefunden werden. Zielführend wäre es, wenn mobile Arbeitstage einschließlich der Arbeit daheim in einem anderen Land den gleichen Schwellenwert wie zur Betriebsstättenbegründung erreichen dürften, ohne dass ein Wechsel in ein anderes Lohnsteuerregime ausgelöst wird. Keine Rolle dürfte es spielen, ob in einer Grenzzone gearbeitet wird oder nicht.

Falls neue international vereinbarte Regelungen diese Ziele erreichen oder ihnen nahekommen, würden mit engeren Konditionen verbundene bestehende Grenzgängervereinbarungen obsolet.

Ansprechpartner / Impressum

Katharina Hörmann

Grundsatzabteilung Recht

Telefon 089-551 78-236

katharina.hoermann@vbw-bayern.de

Dr. Benedikt Rüchardt

Abteilung Wirtschaftspolitik

Telefon 089-551 78-252

benedikt.ruechardt@vbw-bayern.de

Impressum

Alle Angaben dieser Publikation beziehen sich ohne jede Diskriminierungsabsicht grundsätzlich auf alle Geschlechter.

Herausgeber

vbw

Vereinigung der Bayerischen
Wirtschaft e. V.

Max-Joseph-Straße 5
80333 München

www.vbw-bayern.de

© vbw September 2022