

Konstituierung einer Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Telearbeit in der Großregion

Juli 2023

TASK FORCE



Grenzgänger / Frontaliers

Task Force Grenzgänger 3.0
der Großregion

Konstituierung einer Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Telearbeit in der Großregion

Rechtsgutachten, Juli 2023

Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion

Arbeitskammer des Saarlandes

Fritz-Dobisch-Straße 6–8

66111 Saarbrücken

task-force-grenzgaenger@arbeitskammer.de

Konstituierung einer Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Telearbeit in der Großregion, Rechtsgutachten, Juli 2023

Autorinnen: Christiana Ijezie, Céline Laforsch

Finanziert durch die Partner der Großregion:

Staatskanzlei des Saarlandes

Ministerium für Arbeit, Soziales, Transformation und Digitalisierung des Landes Rheinland-Pfalz

Ministerium für Arbeit, Beschäftigung sowie Sozial- und Solidarwirtschaft Luxemburg

Region Grand Est

Präfektur Grand Est

Departement Moselle

Service public de Wallonie économie emploi formation recherche

Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft Belgien

Hinweis:

Zur besseren Lesbarkeit und Übersetzbarkeit wurde in dieser Broschüre darauf verzichtet, immer gleichzeitig die weibliche und die männliche Schreibweise zu benutzen. Die benutzten Formulierungen umfassen in gleicher Weise immer Männer, Frauen und dem diversen Geschlecht zugehörige Personen.

Haftungsausschluss:

Für die in dieser Broschüre bereitgestellten Informationen gilt Haftungsausschluss. Die Informationen wurden sorgfältig zusammengestellt und übersetzt. Dennoch können Irrtümer nicht ausgeschlossen werden.

Urheberrechte:

© Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion, Juli 2023

Das Werk einschließlich aller Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung der Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion unzulässig.



Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung und Problemschilderung.....	1
II.	Begriff der Betriebsstätte nach den relevanten Regelungen im Gebiet der Großregion.....	4
1.	Der Begriff der Betriebsstätte nach Art. 5 des OECD-Musterabkommens	8
a)	Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen.....	8
b)	Vertreterbetriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen.....	12
2.	Wesentliche Abweichungen des Betriebsstättenbegriffs in den Doppelbesteuerungsabkommen der Großregion	15
a)	Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte	15
b)	Vertreterbetriebsstätte	17
III.	Einschätzung der TFG 3.0 zur Gründung einer Betriebsstätte durch Ausübung von grenzüberschreitender Telearbeit	21
1.	Risiko der Gründung einer Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte	22
a)	Telearbeit am Wohnsitz des Grenzgängers.....	22
b)	Telearbeit im Coworking-Space im Wohnsitzstaat	24
2.	Risiko der Gründung einer Vertreterbetriebsstätte am Wohnsitz des Grenzgängers und im Coworking-Space	25
IV.	Praktische Lösungsansätze und Denkanstöße für eine Lösung in der Großregion.....	27
1.	Steuerrechtliche Vorabentscheidungsverfahren als praktischer Lösungsansatz	27
a)	Rheinland-Pfalz und Saarland	28



b)	Moselle, Meurthe-et-Moselle und Meuse in der Region Grand Est...	28
c)	Großherzogtum Luxemburg.....	29
d)	Wallonie und die Deutschsprachige Gemeinschaft Belgiens.....	30
e)	Schlussfolgerung: Anpassungsbedarf der Verfahren.....	30
2.	Denkanstöße und Lösungsansätze zur Klärung der Frage der Gründung einer Betriebstätte in der Großregion durch grenzüberschreitende Telearbeit.....	32
V.	Fazit.....	37



I. Einleitung und Problemschilderung

Die Arbeitsform „Telearbeit“ war dem europäischen Arbeitsmarkt bereits vor der COVID-19-Pandemie nicht fremd. Dank der Informations- und Kommunikationstechnologie hatten Grenzgänger in der Großregion grundsätzlich die Möglichkeit von ihren privaten Räumlichkeiten in ihrem Wohnsitzstaat aus Telearbeit auszuüben. Dies konnte jedoch eine Änderung des anwendbaren Sozialversicherungsrechts, des Arbeitsrechts sowie des Einkommensbesteuerungsrechts zur Folge haben.

Während der Pandemie und der infolgedessen staatlich verordneten Reisebeschränkungen, Grenzsicherungen und Lockdown-Regelungen wurden zahlreiche Corona-Sonderregelungen¹ getroffen, um die Arbeit von zuhause zu ermöglichen bzw. zu begünstigen, ohne, dass hierbei die erwähnten Änderungen eintreten.

Nach der Aufhebung der pandemiebedingten Homeoffice-Pflicht, wünschen sich zahlreiche Unternehmen und ihre Beschäftigten diese Arbeitsform beizubehalten. Den vielen Anfragen unterschiedlicher Akteure – Arbeitnehmer, Arbeitgeber, Betriebsräte und Netzwerkpartner –, die die Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion (TFG 3.0) erreichten, lassen sich jedoch entnehmen, dass die Weiterführung von grenzüberschreitender Telearbeit mit etlichen Widrigkeiten verbunden ist. Während die Auswirkungen auf Grenzgänger mittlerweile im Fokus stehen (Fortschritte im Sozialversicherungsrecht², Diskussion um das Einkommensbesteuerungsrecht),

¹ Für das **Sozialversicherungsrecht** veröffentlichte die EU-Kommission eine Mitteilung „Leitlinien zur Ausübung der Freizügigkeit der Arbeitskräfte während des COVID-19-Ausbruchs“ vom 30.03.2020, C 102/12, in der die Mitgliedstaaten aufgefordert wurden von der Ausnahmeregelung nach Art. 16 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit Gebrauch zu machen. Die seit März 2020 getroffenen Sonderregelungen wurden mehrfach verlängert, zuletzt bis 30. Juni 2023.

Für das **Steuerrecht** haben die Staaten der Großregion Konsultationsvereinbarungen abgeschlossen, wonach ab dem 11. März 2020 eine sogenannte Tätigkeitsfiktion erstellt wurde. Diese Vereinbarungen liefen bis 30. Juni 2022 und wurden darüber hinaus nicht verlängert.

² Ab 01. Juli 2023 trat eine neue EU-Rahmenvereinbarung in Kraft, die die Möglichkeit eines Opt-in für Mitgliedstaaten bietet, vgl. „Framework Agreement on the application of Article 16 (1) of Regulation (EC)



stellt sich heraus, dass die Ausübung von Telearbeit weitere enorme Folgen für Unternehmen haben kann, unter anderem die Frage des anwendbaren Arbeitsrechts oder die Konstituierung einer Betriebsstätte im Wohnsitzstaat des Grenzgängers.

Die folgende Ausarbeitung erörtert die Frage, ob nach der bisher geltenden Rechtslage durch die regelmäßige Telearbeit bzw. Homeoffice-Tätigkeit des Beschäftigten in dessen Wohnsitzstaat, der nicht mit dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens identisch ist, das Risiko besteht, dass in diesem anderen Staat eine Betriebsstätte des Unternehmens gegründet wird. Die Bejahung dieser Frage hätte zur Folge, dass das einstellende Unternehmen zur Zahlung von Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer oder Umsatzsteuer auf die im anderen Staat durch die Tätigkeit des Beschäftigten erzielten Gewinne nach den dort geltenden Rechtsvorschriften verpflichtet wäre. Zudem könnte das Unternehmen zur Buchhaltung nach dem Recht des anderen Staates und zur Abgabe mehrerer Steuererklärungen verpflichtet sein.

Die Befürchtung dieses Risikos führte dazu, dass zahlreiche Unternehmen in den Grenzregionen, den von ihnen beschäftigten Grenzgängern entweder die Homeoffice-Tätigkeit in ihrem Wohnsitzstaat gänzlich untersagten oder diese deutlich einschränkten im Vergleich zu denjenigen Beschäftigten, die ihren Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens haben.

Um diese Frage beantworten zu können, soll nach der vorangegangenen Einleitung und Problemschilderung (I.) zunächst der Begriff der Betriebsstätte nach den relevanten Regelungen im Gebiet der Großregion untersucht werden (II.). Anschließend gibt die TFG 3.0 eine Einschätzung hinsichtlich des Risikos der Gründung einer Betriebsstätte durch die Ausübung

No. 883/2004 in cases of habitual cross-border telework", https://content.eranova.fgov.be/smals/ONSS_RSZ/Working_in_Belgium/Framework_Agreement_Telework_&_Explanatory_memo_DEFINITIVE.pdf, zuletzt abgerufen am 28.04.2023.



grenzüberschreitender Telearbeit (III.). Im nächsten Schritt stellt die TFG 3.0 mögliche praktische Lösungsansätze vor und gibt Denkanstöße für eine Lösung in der Großregion (IV.), auf die sodann ihr Fazit (V.) folgt.



II. Begriff der Betriebsstätte nach den relevanten Regelungen im Gebiet der Großregion

Die Frage, ob durch die Telearbeit eines Grenzgängers in dessen Wohnsitzstaat eine Betriebsstätte des einstellenden Unternehmens, das seinen Sitz in einem anderen Staat hat, gegründet wird, hängt davon ab, was unter dem Begriff der Betriebsstätte zu verstehen ist und unter welchen Voraussetzungen diese etabliert wird.

Vor der Erörterung des Begriffs der Betriebsstätte soll zunächst geklärt werden, was unter der „Telearbeit“ zu verstehen ist. Es kann festgestellt werden, dass es in der Großregion keine einheitliche Definition von Telearbeit³ gibt, was ihre Handhabung im grenzüberschreitenden Kontext erschwert. Unter „Telearbeit“ ist in diesem Gutachten, die Telearbeit in Form der mobilen Arbeit zu verstehen. Diese wird als Arbeitsform definiert, bei der die Tätigkeit außerhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers verrichtet wird, unter Nutzung der Informations- und Kommunikationstechnologien. Als Synonym wird im Sprachgebrauch häufig der Begriff „Homeoffice“ verwendet.

Der Begriff der Betriebsstätte ist ausschlaggebend für die Feststellung, ob ein Staat für die Besteuerung der dort erzielten Gewinne eines ausländischen Unternehmens zuständig ist. Eine Betriebsstätte wird nach dem innerstaatlichen

³ Ausführlich hierzu die Bestandsaufnahme „Die Telearbeit von Grenzgängern in der Großregion (DE, FR, LUX, BE)“ der TFG 2.0 von April 2020, https://www.arbeitskammer.de/fileadmin/user_upload/-----AK_Download_Datenbank-----/AK-Themenportale/Task_Force_Grenzgaenger/Veroeffentlichungen_der_TFG/Telearbeit_in_der_Grossregion_April2020.pdf.



Recht der Staaten Deutschland⁴, Frankreich⁵, Luxemburg⁶ und Belgien⁷, aus denen sich die Großregion zusammensetzt, unter anderem, durch das Vorliegen einer **festen Geschäftseinrichtung** (sog. Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte) oder der **Tätigkeit eines ständigen abhängigen Vertreters** (sog. Vertreterbetriebsstätte) begründet. Allen innerstaatlichen Vorschriften ist gemein, dass sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) existiert, dieses einen Vorrang genießt vor den nationalen Regelungen.

Es ist wichtig darauf hinzuweisen, dass das Steuerrecht nicht in allen Bereichen europarechtlich harmonisiert oder koordiniert ist. Es existiert somit derzeit auf EU-Ebene keine gemeinsame Definition des Begriffs der "Betriebsstätte". Um den Begriff der Betriebsstätte in all seinen Facetten zu verstehen, ist es notwendig, die verschiedenen bilateralen Steuerabkommen zu betrachten, die in der Großregion abgeschlossen wurden. Diese verbindlichen bilateralen

⁴ Nach § 2 KStG, § 1 Abs. 4 EStG sind ausländische Unternehmen mit ihren im Inland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig. Dies erfasst nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) EStG auch Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte nach der Definition des § 12 AO unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter nach der Definition des § 13 AO bestellt ist.

⁵ Nach Art. 209 I CGI unterliegen der Körperschaftsteuerpflicht zum einen solche Gewinne, die von in Frankreich betriebenen Unternehmen erzielt werden und zum anderen Gewinne, deren Besteuerung Frankreich durch ein internationales Doppelbesteuerungsabkommen zugewiesen wurde. Den Ausdruck „in Frankreich betriebene Unternehmen“ konkretisieren die Entscheidungen des Conseil d'État (CE Plénaire fiscale, 11 décembre 2020, n° 420174; CE Arrêt du 18 octobre 2018, n° 405468) sowie die Verwaltungsanweisungen, die unter anderem voraussetzen, dass die Tätigkeit im Rahmen einer eigenständigen Niederlassung stattfindet oder, bei Nichtvorliegen einer Niederlassung in Frankreich, die Tätigkeit von einem nicht unabhängigen Vertreter ausgeübt wird.

⁶ Die Besteuerung der Gewinne ausländischer Unternehmen folgt aus Art. 156, 157 LIR. Den Begriff der Betriebsstätte definiert § 16 Abs. 1 StAnpG für ausländische Unternehmen, die in Luxemburg eine Betriebsstätte unterhalten. Für den umgekehrten Fall, in dem ein in Luxemburg ansässiges steuerpflichtiges Unternehmen in einem anderen Staat, mit dem Luxemburg ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, eine Betriebsstätte unterhält, trifft § 16 Abs. 5 StAnpG, der mit der Steuerreform im Jahr 2019 neu eingefügt wurde eigenständige Regelungen.

⁷ Definiert wird die Betriebsstätte in Art. 229 CIR 92. Diese wird gegründet durch eine feste Einrichtung oder durch die Anwesenheit eines Agenten oder Vermittlers, der in Belgien im Auftrag eines ausländischen Unternehmens handelt, auch wenn diese Person nicht über die Befugnis verfügt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen. Nach ausdrücklicher Regelung aber auch, wenn eine Person in Belgien für ein ausländisches Unternehmen an mehr als 30 Tagen innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten eine Dienstleistung erbringt.



Steuerabkommen orientieren sich größtenteils am OECD-Musterabkommen in der Fassung von 2017⁸ (OECD-MA 2017), das selbst keine Bindungswirkung entfaltet.

Die Staaten, aus denen sich die Großregion zusammensetzt, haben jeweils bilateral Doppelbesteuerungsabkommen⁹ abgeschlossen, von denen insgesamt sechs existieren. Jedes der DBA enthält eine Vorschrift, die bestimmt welchem Staat das Besteuerungsrecht für die Gewinne von Unternehmen zukommt. Auch wenn die Nummerierung der Artikel in den verschiedenen Abkommen unterschiedlich ist¹⁰, sehen alle Abkommen vom Grundsatz her die Besteuerung von Unternehmensgewinnen in dem Staat vor, in dem das

⁸ OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Stand: Juli 2017 (OECD-MA 2017).

⁹ - Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 23. April 2012, geändert durch das Protokoll vom 06. Juli 2023 (noch nicht ratifiziert).

- Abkommen zwischen dem Königreich Belgien und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern, vom 11. April 1967, zuletzt geändert durch das Zusatzabkommen vom 05. November 2002.

- Abkommen zwischen der Regierung der Französischen Republik und der Regierung des Großherzogtums Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung von Steuerflucht und Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 20. März 2018, geändert durch das Protokoll vom 07. November 2022.

- Abkommen zwischen Luxemburg und Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung bestimmter anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, vom 17. September 1970, geändert durch das Protokoll vom 31. August 2021.

- Abkommen zwischen Frankreich und Belgien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Festlegung von Regeln für die gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Einkommenssteuer, vom 10. März 1964, zuletzt geändert durch Protokoll vom 07. Juli 2009; Abkommen zwischen der Französischen Republik und dem Königreich Belgien zur Beseitigung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern auf das Einkommen und das Vermögen und zur Vermeidung von Steuerhinterziehung und -umgehung, vom 9. November 2021, welches von beiden Staaten bereits unterzeichnet wurde, aber noch nicht in Kraft getreten ist.

- Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959, in der Fassung des Zusatzprotokolls vom 31. März 2015.

¹⁰ DBA DE-LU (Art. 7 Abs. 1); DBA DE-BE (Art. 7 Abs. 1); DBA FR-LU (Art. 7 Abs. 1); DBA LU-BE (Art. 7 Abs. 1); DBA FR-BE (Art 4 Abs. 1 alte Fassung); DBA FR-BE (Art. 7 Abs. 1 neue Fassung); DBA DE-FR (Art. 4 Abs.1).



Unternehmen ansässig ist. Es sei denn ein Unternehmen übt auf dem Gebiet eines anderen Staates seine geschäftliche Tätigkeit aus durch eine dort belegene Betriebsstätte. In diesem Fall hat der andere Staat die Möglichkeit nach seinem nationalen Recht, die der Betriebsstätte in seinem Hoheitsgebiet zuzurechnenden Gewinne zu besteuern. Daher ist es wichtig zu wissen, ob durch die grenzüberschreitende Telearbeit eine Betriebsstätte im Wohnsitzstaat begründet wird, was sich auf das Unternehmen auswirkt, das gegebenenfalls die Gewinne im anderen Staat versteuern müsste, wenn die Zurechenbarkeit¹¹ besteht.

Jedes DBA enthält eine eigene Definition des Begriffs der Betriebsstätte. Die Formulierung und Gliederung weichen von der Mustervorschrift des Art. 5 OECD-MA 2017, der den Begriff der Betriebsstätte enthält, ab. Allerdings entsprechen die Funktion und der Inhalt der Begriffsdefinition in den DBA im Wesentlichen denen dieser Vorschrift¹². Aus diesem Grund und der Einfachheit halber wird zunächst Artikel 5 des OECD-MA 2017 zum Begriff der Betriebsstätte dargestellt. Anschließend wird auf die einzelnen DBA eingegangen, jedoch nur insofern sie Abweichungen zum OECD-MA 2017 sowie zu anderen DBA aufweisen, die für die Frage der grenzüberschreitenden Telearbeit von Relevanz sein können.

¹¹ Zurechenbar sind die Gewinne, die die Betriebsstätte hätte erzielen können, wenn sie als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen eine gleiche oder ähnliche Geschäftstätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen ausgeübt hätte (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2017).

¹² Vgl. Martini, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, BD II, DBA Deutschland-Frankreich, EL 154, Juli 2021, Art. 2 Rn. 51.



1. Der Begriff der Betriebsstätte nach Art. 5 des OECD-Musterabkommens

Für diesen Beitrag und der Arbeitsform der grenzüberschreitenden Telearbeit werden, vorbehaltlich einzelner Sonderformen, lediglich die beiden wesentlichen Ausprägungen der Betriebsstätte betrachtet, nämlich die **Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte**, Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2017 und die **Vertreterbetriebsstätte**, Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017.

a) Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen

Artikel 5 Abs. 1 enthält eine allgemeine Definition, in der die wesentlichen Merkmale einer Betriebsstätte aufgeführt sind. Unter einer Betriebsstätte ist nach Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2017 „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“ zu verstehen. Die wichtigsten Kriterien für das Vorliegen einer Betriebsstätte in Form der Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte sind das Vorhandensein einer **Geschäftseinrichtung**, die **Festigkeit**, d.h. die geografische Ortsgebundenheit sowie eine gewisse Dauerhaftigkeit, und die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens **durch die Geschäftseinrichtung**.

Eine **Geschäftseinrichtung** im Sinne des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA 2017 wird in der Regel als eine Sachgesamtheit von körperlichen Gegenständen definiert, die dem Unternehmen dient, nicht zwingend in ihrem Eigentum steht, aber von dem Unternehmen selbständig nutzbar sein muss.¹³ Das erfordert, dass die Geschäftstätigkeit eine unternehmerische Tätigkeit darstellt und das Unternehmen diese in tatsächlicher Hinsicht in der Geschäftseinrichtung

¹³ Wassermeyer/Kaesler, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, BD I, EL 137, Mai 2017, Art. 5 Rn. 30.



ausübt, die Geschäftseinrichtung also für seine unternehmerischen Zwecke ganz oder zum Teil einsetzt oder einsetzen könnte.

Da die Geschäftseinrichtung nicht im Eigentum des Unternehmens stehen muss, kann sich der Ort der Geschäftsausübung in einem fremden Raum befinden, was auch eine Privatwohnung einschließt. Allerdings ist in diesem Fall zwischen der Ausführung von Leitungsaufgaben und sonstigen Aufgaben zu unterscheiden. So kann jeder Ort, von dem aus ständig Leitungsaufgaben für das Unternehmen erledigt werden, eine Geschäftseinrichtung darstellen und damit eine Betriebsstätte begründen, etwa die Privatwohnung eines Geschäftsführers¹⁴. Ein Hotelzimmer dagegen soll regelmäßig keine Geschäftseinrichtung und damit keine Betriebsstätte darstellen, auch dann nicht, wenn dieses längerfristig und wiederholt genutzt wird.¹⁵ Darüber hinaus sollen regelmäßige Vorbereitungsarbeiten (z.B. Aktenstudium) eines Arbeitnehmers in seiner Privatwohnung keine Betriebsstätte begründen.¹⁶

Die Nutzung der Privatwohnung zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit kann eine Geschäftseinrichtung darstellen. Das Vorliegen der Geschäftseinrichtung reicht jedoch nicht allein aus, um eine Betriebsstätte zu begründen. Die Geschäftseinrichtung muss sich dadurch auszeichnen, dass sie dem Unternehmen „zur Verfügung gestellt“ wird und eine gewisse „Festigkeit“ aufweist.

Das OECD-MA 2017 sowie das Musterkommentar enthalten keine ausdrückliche Definition, was unter der **Verfügungsmacht** zu verstehen ist. Das Musterkommentar gibt nur exemplarische Beispiele, wann eine solche Verfügungsmacht besteht und wann nicht. Im OECD-MA 2017 wird z.B. darauf hingewiesen, dass es im Falle der Ausübung von Telearbeit in der

¹⁴ Wassermeyer/Kaesler, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, BD I, EL. 137, Mai 2017, Art. 5 Rn. 41, 64.

¹⁵ Wassermeyer/Kaesler, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, BD I, EL. 137, Mai 2017, Art. 5 Rn. 64; FG RhPf v. 24.4.98, 4 K 2608/95, EFG 1998, 1182.

¹⁶ Wassermeyer/Kaesler, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, BD I, EL. 137, Mai 2017, Art. 5 Rn. 64.



Privatwohnung, entscheidend ist, ob der Gebrauch kontinuierlich oder unregelmäßig ist und ob der Arbeitnehmer die Möglichkeit hat, auch in den Räumlichkeiten des Unternehmens zu arbeiten.¹⁷ Daraus lässt sich ableiten, dass in der Regel keine Verfügungsmacht angenommen und damit keine Betriebsstätte begründet wird, wenn der Grenzgänger unregelmäßig oder nicht wiederkehrend an seinem Wohnsitz arbeitet und zugleich die Möglichkeit hat, auch in den Räumlichkeiten seines Unternehmens zu arbeiten. Andernfalls kann die Existenz einer Betriebsstätte festgestellt werden. Es handelt sich jedoch immer um eine Einzelfallbeurteilung.¹⁸

Das wesentliche Merkmal der **Festigkeit** setzt eine **örtliche Fixierung** der Geschäftseinrichtung an einem geographisch bestimmten Punkt der Erdoberfläche voraus, wobei keine Verankerung im Erdboden notwendig ist.¹⁹ Der Ausdruck „fest“ erfordert zudem, dass ein gewisser **zeitlicher Moment** erfüllt wird. Die Geschäftseinrichtung muss also einen gewissen Grad an Beständigkeit aufweisen und darf nicht nur vorübergehenden Charakter haben. Wann dies der Fall ist, wird uneinheitlich beurteilt. Der OECD-Musterkommentierung zufolge ist auf eine Dauer von sechs Monaten abzustellen²⁰, worüber jedoch keine Einigkeit besteht. Bei einer Dauer von 12 Monaten²¹ kann dahingegen stets davon ausgegangen werden, dass eine Betriebsstätte begründet wird.

Einen nicht abschließenden beispielhaften Positivkatalog, wann eine Betriebsstätte im Sinne des Abs. 1 stets anzunehmen ist, enthält Art. 5 Abs. 2

¹⁷ Art. 5 Rn. 18 OECD (2018) *Modèle de la Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégée 2017, Edition OCDE.

¹⁸ Art. 5 Rn. 18 OECD (2018) *Modèle de la Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégée 2017, Edition OCDE.

¹⁹ Wassermeyer/Kaesler, in Wassermeyer, *Doppelbesteuerung*, BD I, EL. 137, Mai 2017, Art. 5 Rn. 37.

²⁰ Dies würde u.a. dem Gedanken der 183-Tage-Regel des Art. 15 Abs. 2 OECD-MA für die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit entsprechen, vgl. Wassermeyer/Kaesler, in Wassermeyer, *Doppelbesteuerung*, BD I, EL. 137, Mai 2017, Art. 5 Rn. 37a, 42a; Vgl. OECD-Musterkommentar, Art. 5 Nr. 30, wonach eine Dauer von 4 Monaten keine Betriebsstätte begründet.

²¹ In Anlehnung an die zeitliche Dauer in Art 5 Abs. 3 OECD-MA 2017. Vgl. OECD-Musterkommentar Art. 5 Nr. 51, 52, 54.



OECD-MA 2017. Dieser benennt, unter anderem, ausdrücklich den Ort der Leitung, eine Zweigniederlassung sowie eine Geschäftsstelle. Allerdings müssen auch für diese Fälle die Voraussetzungen der Verfügungsmacht, des territorialen Bezugspunkts, der gewissen Dauerhaftigkeit und des Unternehmensbezugs vorliegen.

Artikel 5 Abs. 4 dagegen enthält einen Negativkatalog solcher Fälle und Tätigkeiten, bei denen die Begründung einer Betriebsstätte nicht zu befürchten ist. Hiervon erfasst sind Einrichtungen oder Bestände, die zur Lagerung, Ausstellung und Auslieferung von Gütern und Waren des Unternehmens dienen oder zum Zweck der Ausübung von Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeiten unterhalten werden. Genannt werden auch Bestände von Gütern oder Waren, die zum Zweck, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden unterhalten werden. Schließlich begründet eine feste Geschäftseinrichtung auch dann keine Betriebsstätte, wenn sie ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen. Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich den Zweck verfolgt, mehrere der vorgenannten Tätigkeiten auszuüben, begründet ebenfalls keine Betriebsstätte, sofern diese Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind.

Wesentliche Merkmale der Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte nach OECD-

MA 2017 sind folglich:

- ✓ Eine Geschäftseinrichtung (inkl. die Verfügungsmacht des Unternehmens über diese Geschäftseinrichtung)
- ✓ Die Festigkeit: territoriale Bezugspunkt und eine zeitliche Dauer
- ✓ Die Ausübung der Geschäftstätigkeit des Unternehmens durch die Geschäftseinrichtung



b) Vertreterbetriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen

Neben dem sachlichen Element der Geschäftseinrichtung enthält der Begriff der Betriebsstätte auch ein eigenständiges personelles Element. Eine Betriebsstätte kann somit nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA 2017 auch ohne feste Geschäftseinrichtung durch **das Tätigwerden eines abhängigen ständigen Vertreters** begründet werden.

Drei Voraussetzungen müssen kumulativ²² erfüllt sein:

- (1) Eine Person ist mit einer gewissen Regelmäßigkeit für das Unternehmen in einem Vertragsstaat tätig.
- (2) Bei diesen Handlungen schließt die Person gewöhnlich Verträge ab oder spielt gewöhnlich eine führende Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, welche regelmäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden.²³
- (3) Die Verträge werden im Namen des Unternehmens geschlossen oder beinhalten die Übertragung von Eigentum oder die Einräumung des Nutzungsrechts von Vermögen oder die Erbringung von Dienstleistungen.

Wesentlich für die sog. Vertreterbetriebsstätte ist somit, dass eine Person für die Rechnung eines Unternehmens in einem anderen Staat gewöhnlich und mit einer gewissen Dauerhaftigkeit Verträge abschließt oder die führende Rolle beim Abschluss von Verträgen für das Unternehmen einnimmt²⁴. Durch den Zusatz der führenden Rolle in der aktuell gültigen Fassung von 2017 kann auch

²² Art. 5 Rn. 84 OECD (2018) *Modèle de la Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégée 2017, Edition OCDE.

²³ Änderung, die aus dem Aktionspunkt 7 des OECD-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, resultiert. Hier wird die Tendenz deutlich, die Intensitätsschwelle für die geschäftliche Bindung eines Unternehmens zu einem Quellenstaat weiter zu reduzieren.

²⁴ Kaeser, in Wassermeyer, *Doppelbesteuerung*, Bd. I, EL. 154, Juli 2021, Art. 5 Rn. 202.



selbst bei vollmachtlosem Handeln eine Vertreterbetriebsstätte begründet werden²⁵. Erfasst sein können somit unter anderem die Tätigkeiten von Maklern, Vermittlern, Kommissionären aber auch Vertriebsleuten und allen Beschäftigten, die die führende Rolle beim Vertragsschluss einnehmen, vorausgesetzt diese Personen handeln mit einer gewissen Regelmäßigkeit.²⁶ Der Vertreter muss jedoch an die Weisungen des Unternehmens gebunden sein und die von ihm ausgehandelten Verträge müssen ohne weitere wesentliche Änderung durch das Unternehmen abgeschlossen worden sein. Nicht ausreichen soll dagegen, wenn sich die Vollmacht auf den bloßen internen Geschäftsbereich des vertretenen Unternehmens bezieht.²⁷

Die Vertreterbetriebsstätte setzt dagegen keine Geschäftseinrichtung oder Ansässigkeit des Vertreters im anderen Staat voraus, sondern lediglich eine Ortsbezogenheit der Vertretertätigkeit, die ständig bzw. mit einer gewissen Dauerhaftigkeit ausgeübt wird.²⁸ Ein vorübergehender Charakter reicht nicht aus, um eine gewisse Dauerhaftigkeit zu belegen. Die Art der abgeschlossenen Verträge und die Tätigkeit des Unternehmens spielen ebenfalls eine entscheidende Rolle, um die Dauerhaftigkeit zu bestimmen.²⁹ Als Orientierung können die bereits oben im Rahmen der Geschäftseinrichtung dargestellten Kriterien auch im Fall von Vertretern, durch die eine Betriebsstätte etabliert wird, angewendet werden.³⁰

²⁵ Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. I, EL. 154, Juli 2021, Art. 5 Rn. 201, 204.

²⁶ Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. I, EL. 154, Juli 2021, Art. 5 Rn. 202, 206.

²⁷ Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. I, EL. 154, Juli 2021, Art. 5 Rn. 202.

²⁸ Kaeser, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. I, EL. 154, Juli 2021, Art. 5 Rn. 205.

²⁹ Art. 5 Rn. 98 OCDE (2018) *Modèle de la Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégée 2017, Edition OCDE und « *Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19* » Nr.23.

³⁰ Art. 5 Rn. 28 – 30 OCDE (2018) *Modèle de la Convention fiscale concernant le revenu et la fortune* : version abrégée 2017, Edition OCDE und « *OCDE, Lutte contre le Coronavirus (COVID-19) pour un effort mondial - Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19* » du 21. Janvier 2021, Nr.23, <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/mise-a-jour-des-orientations-sur-les-conventions-fiscales-et-impact-de-la-pandemie-de-covid-19-4d797d39/>, zuletzt abgerufen am 25.04.2023.



Eine Vertreterbetriebsstätte wird nach dieser Vorschrift jedoch nicht begründet, wenn die Tätigkeiten sich auf die im Negativkatalog des Abs. 4 genannten Tätigkeiten beschränken, das heißt, wenn es sich lediglich um Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten handelt oder um Tätigkeiten zur Informationsbeschaffung.

Eine Vertreterbetriebsstätte liegt ebenfalls nicht vor, wenn die handelnde Person im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens als unabhängiger Vertreter tätig ist und im Rahmen dieser ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen handelt. Diese Ausnahme gilt jedoch nicht, wenn eine enge Verbindung zwischen dieser Person und dem Unternehmen beziehungsweise mehrerer Unternehmen, für die sie tätig ist, besteht, sodass von einer gewissen Abhängigkeit auszugehen ist.

Der Begriff der Betriebsstätte knüpft vordergründig an die feste Geschäftseinrichtung an. Liegen sowohl die Voraussetzungen der Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte als auch die der Vertreterbetriebsstätte gleichzeitig vor, ist erstere vorrangig.

Notwendige Merkmale der Vertreterbetriebsstätte nach OECD-MA 2017 sind:

- ✓ Eine Person ist mit einer gewissen Regelmäßigkeit für das Unternehmen in einem Vertragsstaat tätig.
- ✓ Bei diesen Handlungen schließt die Person gewöhnlich Verträge ab oder spielt gewöhnlich eine führende Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt, welche regelmäßig ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden.
- ✓ Die Verträge werden im Namen des Unternehmens geschlossen oder beinhalten die Übertragung von Eigentum oder die Einräumung des Nutzungsrechts von Vermögen oder die Erbringung von Dienstleistungen.



2. Wesentliche Abweichungen des Betriebsstättenbegriffs in den Doppelbesteuerungsabkommen der Großregion

Obwohl die Doppelbesteuerungsabkommen sich hinsichtlich der Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte und der Vertreterbetriebsstätte sehr am OECD-Musterabkommen orientieren, gibt es wesentliche Unterschiede, die im Folgenden dargestellt werden.

a) Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte

Wesentliche **Unterschiede** zwischen dem OECD-MA 2017 und den einzelnen DBA kann in Bezug auf die Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte **in der Terminologie** festgestellt werden. Während das OECD-MA 2017 und diesem folgend das DBA DE-LU, DBA FR-LU und DBA FR-BE neue Fassung (n.F.) von einer „festen Geschäftseinrichtung, **durch die** die Geschäftstätigkeit [...] ausgeübt wird“ spricht, regeln die DBA DE-FR, DBA DE-BE, DBA LU-BE, DBA FR-BE alte Fassung (a.F.), dass es sich um eine feste Geschäftseinrichtung handeln muss, „**in der** die Tätigkeit eines Unternehmens [...] ausgeübt wird“. Bei strikt wörtlicher Auslegung der DBA, die mit der Formulierung „in der“ enger gefasst sind als „durch die“, könnte davon ausgegangen werden, dass die Geschäftseinrichtung so beschaffen sein muss, dass eine Tätigkeit in ihr oder bei ihr ausgeübt werden könnte.³¹ Dagegen wäre nach dem Wortlaut des OECD-MA 2017 eine Betriebsstätte bereits gegeben, wenn das Unternehmen sich in einem Staat befindet, aber beispielsweise ein Rechner, durch den die Tätigkeit ausgeübt wird, der somit in die Unternehmensaktivität eingebunden ist, in einem anderen Staat steht³². Diesen terminologischen Unterschieden sollen nach OECD-Musterkommentar sowie nach der Auslegung der einzelnen Staaten keine besondere Bedeutung beigemessen werden. Diese beiden Terminologien bringen jedoch zum Ausdruck, dass eine Tätigkeit, die irgendwie

³¹ Martini, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. II, DBA DE-FR, EL. 154, Juli 2021, Art. 2 Rn. 56.

³² Wassermeyer/Kaesler, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, BD I, EL. 137, Mai 2017, Art. 5 Rn. 54.



geartet ist und dem Unternehmen lediglich dient nicht ausreichen soll, um eine Betriebsstätte zu konstituieren.

Unterschiede enthalten auch die **Negativkataloge** der einzelnen DBA in der Aufzählung, wann die Gründung einer Betriebsstätte ausgeschlossen ist. Auch wenn die DBA in der Großregion eine Reihe von Tätigkeiten auflisten, die keine Betriebsstätte begründen, folgen nicht alle den Änderungen des OECD-MA 2017 hinsichtlich der Ausnahmen für Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Natur.³³

Eine gegenüber dem OECD-MA 2017 und der anderen DBA weitergehende Regelung treffen jeweils die DBA LUX-BE, DBA DE-FR, DBA DE-BE und DBA BE-FR a.F., wonach Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden für das Unternehmen zu werben, Informationen zu verteilen oder wissenschaftliche Forschung zu betreiben keine Betriebsstätte begründen.

Darüber hinaus folgen die DBA DE-FR, DBA DE-BE und DBA BE-FR a.F. nicht dem neuen Wortlaut des OECD-MA 2017, wonach Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, mehrere der jeweils im Negativkatalog enthaltene Tätigkeiten auszuüben, keine Betriebsstätte darstellen, solange die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt. Dies stellt jedoch keine wesentliche Abweichung dar, da nach dem grundsätzlichen Verständnis dieser DBA

³³ Die Abweichungen hängen davon ab, ob die Vertragsstaaten Art. 13 OECD des Multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Maßnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, vom 7. Juni 2017 aus dem OECD/G20-BEPS-Projekt umsetzen und welche Option sie gewählt haben. Nach Option A, gewählt von Deutschland, müssen die Tätigkeiten des Ausnahmekatalogs von vorbereitender Natur oder Hilfstätigkeiten sein, um von der Betriebsstättengründung ausgenommen werden zu können. Nach Option B, gewählt von Belgien, Frankreich und Luxemburg, begründen die aufgeführten Tätigkeiten per se keine Betriebsstätte, ganz gleich, ob sie vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sind oder nicht.



vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten nicht zu einer Betriebsstätte führen sollen.

b) Vertreterbetriebsstätte

Die unterschiedlichen DBA weisen, was die **Voraussetzungen** der Vertreterbetriebsstätte anbelangt, Unterschiede zum OECD-MA 2017 auf, die unter anderem davon abhängig sind, ob die einzelnen Staaten der Großregion den Änderungen aus dem BEPS-Projekt (Aktionspunkt 7)³⁴ zugestimmt und umgesetzt haben. In diesem Zusammenhang folgen lediglich zwei der zwischenstaatlichen DBA in der Großregion, das DBA FR-LU und das DBA FR-BE n.F., dem Vorbild des OECD-MA 2017, und verlangen, dass ein abhängiger Vertreter gewöhnlich und in zeitlicher Hinsicht mit einer gewissen Ständigkeit in Ausübung einer Abschlussvollmacht Verträge abschließt oder eine führende Rolle beim Abschluss von Verträgen für das Unternehmen einnimmt. Die anderen DBA, die noch nicht die Änderungen aus dem BEPS-Projekt (Aktionspunkt 7) übernommen haben, setzen dagegen weiterhin lediglich voraus, dass ein abhängiger Vertreter, der in Besitz einer Abschlussvollmacht ist, in gewöhnlicher Ausübung dieser Vollmacht im Namen des Unternehmens Verträge abschließt. Diese unterschiedlichen Anforderungen an die Voraussetzungen führen dazu, dass die Gründung einer Betriebsstätte durch einen Vertreter mehr oder weniger leicht festgestellt werden kann.

Neben diesem Unterschied in den Tatbestandsvoraussetzungen, sind auch Unterschiede in der **Terminologie** festzustellen. Einige DBA (DBA DE-FR, LU-BE und FR-BE a.F.) sehen bei Vorliegen der Voraussetzungen vor, dass die abhängige Person selbst eine Betriebsstätte des Unternehmens darstellt, während andere DBA dagegen regeln, dass das Unternehmen selbst für die

³⁴ Aktionspunkt 7 fordert eine Überarbeitung der Definition von Betriebsstätten, um die Anwendung bestimmter Steuervermeidungsstrategien zu verhindern, die derzeit zur Umgehung der bestehenden Definition verwendet werden, z. B. durch die Verwendung von "Kommissionärsvereinbarungen".



Tätigkeit des abhängigen Vertreters als eine Betriebsstätte betrachtet wird, so DBA FR-LU, oder dass eine eigenständige Betriebsstätte als begründet angesehen wird in diesem Staat, wie in DBA DE-LU, DBA DE-BE, DBA BE-FR n.F. Aus dieser sprachlichen Abweichung sollen jedoch keine nennenswerten Folgen resultieren.

Abweichungen der einzelnen DBA sind auch hinsichtlich der **Ausnahmetatbestände** festzustellen. Die DBA DE-BE, DBA LU-BE, DBA DE-FR sowie DBA BE-FR a.F. regeln im Unterschied zum OECD-MA 2017, ausdrücklich, dass Abschlussvertreter, die Güter und Waren einkaufen, keine Vertreterbetriebsstätte begründen, auch wenn sie hierbei aufgrund einer Abschlussvollmacht tätig sind.

Dem Vorbild des OECD-MA 2017, wonach eine Person, die ausschließlich oder fast ausschließlich für Rechnung eines oder mehrerer Unternehmen, mit denen sie eng verbunden ist, tätig ist, nicht als unabhängiger Vertreter gilt, sondern als abhängiger Vertreter betrachtet wird, folgen lediglich Art. 5 Abs. 6a) DBA LU-FR sowie Art. 5 Abs. 5 der DBA FR-BE n.F.

Weitere wesentliche Abweichungen enthalten drei der DBA im Gebiet der Großregion. Sie vereinfachen die Gründung der Betriebsstätte durch **Sondervorschriften für Versicherungsunternehmen**, die das OECD-MA 2017 nicht ausdrücklich vorsieht.

Nach dem DBA DE-FR kann grundsätzlich eine Versicherungsbetriebsstätte, als Sonderform der Vertreterbetriebsstätte, dadurch etabliert werden, dass ein abhängiger Vertreter mit Abschlussvollmacht für das Versicherungsunternehmen handelt.³⁵ Darüber hinaus enthält dieses DBA eine zusätzliche Möglichkeit, die zur vereinfachten Entstehung einer Betriebsstätte

³⁵ Normalfall des Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 c) DBA DE-FR.



führt.³⁶ Dabei wird ein Versicherungsunternehmen eines Vertragsstaates so behandelt, als habe es in dem anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte, wenn es durch einen abhängigen Vertreter auf dem Gebiet des anderen Vertragsstaates Versicherungsprämien empfängt oder auf diesem Gebiet gelegene Risiken versichert. Eine Abschlussvollmacht ist in diesem Fall nicht erforderlich. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Vertreter in dem anderen Staat lediglich als Bote eingesetzt wird, in dem er nur den Abschluss vorbereitet und vermittelt und das Versicherungsunternehmen die Versicherungsverträge selbst abschließt. Ein unabhängiger Vertreter dagegen begründet durch sein Handeln keine Betriebsstätte, weder als unabhängiger allgemeiner Vertreter noch als unabhängiger Versicherungsvertreter³⁷.

Auch das DBA DE-BE und das DBA LU-BE enthalten Regelungen für Versicherungsunternehmen und Versicherungsvertreter jeweils in Art. 5 Abs. 5, S. 2. Danach begründen alle Personen, die Geschäfte eines fremden Versicherungsunternehmens besorgen, in dem anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte, wobei nicht erforderlich ist, dass der Vertreter dort ansässig ist oder das versicherte Risiko dort liegt. Erforderlich ist jedoch, dass der Versicherungsvertreter eine Abschlussvollmacht besitzt.³⁸

³⁶ Fiktion in Art. 2 Abs. 1 Nr. 7 lit. d) DBA DE-FR.

³⁷ Martini, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. II, DBA DE-FR, EL. 154, Juli 2021, Art. 2 Rn. 74.

³⁸ Schwenke/Malinski, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. II, DBA Deutschland-Belgien, EL. 159, Oktober 2022, Art. 5 Rn. 25.



Zwischenfazit:

Die zwischen den Vertragsstaaten der Großregion verbindlichen DBA orientieren sich mit wenigen Ausnahmen weitestgehend am OECD-MA 2017 was den Aufbau und den Inhalt angeht. Gemeinsam haben die DBA, dass eine Betriebsstätte durch die beiden Hauptkriterien der festen Geschäftseinrichtung und der Tätigkeit eines ständigen abhängigen Vertreters begründet wird.

Hinsichtlich der einzelnen Voraussetzungen dieser Kriterien weisen jedoch einige DBA sowohl gegenüber dem OECD-MA 2017 als auch gegenüber anderen DBA der Großregion durch einschränkende oder weitergehende Regelungen oder durch sprachliche Abweichungen Unterschiede auf.

Besondere Vorschriften sehen die DBA DE-FR, DBA BE-DE und DBA BE-LU vor, die gesonderte Voraussetzungen für die Etablierung einer Vertreterbetriebsstätte für Versicherungsunternehmen enthalten.



III. Einschätzung der TFG 3.0 zur Gründung einer Betriebsstätte durch Ausübung von grenzüberschreitender Telearbeit

Ausgehend von dieser obenstehenden Darstellung der Begriffsdefinitionen und Voraussetzungen für das Entstehen einer Betriebsstätte im grenzübergreifenden Kontext, stellt sich die Frage, ob durch die Telearbeit eines Grenzgängers in seinem Wohnsitzstaat (am Wohnsitz oder im Coworking-Space) die dortige Gründung einer Betriebsstätte für seinen Arbeitgeber mit Sitz in einem anderen Staat zu befürchten ist.

Die Beantwortung dieser Frage ist essenziell, da das Risiko der Gründung einer Betriebsstätte für Unternehmen die Möglichkeit in Frage stellt, dass Grenzgänger weiterhin Telearbeit von ihrem Wohnsitzstaat aus durchführen können, wie es während der Pandemie der Fall war. In anderen Bereichen, z. B. im europäischen Sozialrecht, wurden kürzlich Maßnahmen zur Erleichterung der grenzüberschreitenden Telearbeit³⁹ getroffen. Diese Maßnahmen werden jedoch wahrscheinlich nicht in vollem Umfang genutzt werden, wenn die Unternehmen befürchten, dass die Ausübung von Telearbeit zur Gründung einer Betriebsstätte im anderen Staat führt.

Während der Zeit der Pandemie hat die OECD Leitlinien⁴⁰ veröffentlicht, die sich mit der Frage der Gründung einer Betriebsstätte befassen. Diese Leitlinien, die nur die Meinung der OECD und nicht die ihrer Mitgliedstaaten widerspiegeln, schließen die Konstituierung einer Betriebsstätte im Fall der Telearbeit am Wohnsitz aufgrund der Situation der höheren Gewalt und der zeitlichen Begrenzung dieser Maßnahmen aus. Es handelt sich vielmehr um eine vorübergehende und außergewöhnliche Änderung des Arbeitsortes, die zur

³⁹https://socialsecurity.belgium.be/sites/default/files/content/docs/en/international/framework_agreement_on_cross-border_telework.pdf, zuletzt abgerufen am 29.06.2023.

⁴⁰ OCDE, Lutte contre le Coronavirus (COVID-19) pour un effort mondial - Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19, du 21 janvier 2021, <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/mise-a-jour-des-orientations-sur-les-conventions-fiscales-et-impact-de-la-pandemie-de-covid-19-4d797d39/>, zuletzt abgerufen am 25.04.2023.



Einhaltung der behördlich angeordneten Maßnahmen im Bereich des öffentlichen Gesundheitsschutzes erfolgt.

Wie fällt diese Beurteilung aber aus, wenn Beschäftigte und ihre Arbeitgeber nach Ende der Maßnahmen der COVID-19 Pandemie freiwillig vereinbaren, die Arbeitsleistung in Telearbeit fortzuführen?

1. Risiko der Gründung einer Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte

Wie oben erläutert (siehe Punkt II,1) sind die folgenden Elemente für die Gründung einer Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung ausschlaggebend: Eine Geschäftseinrichtung (inkl. die Verfügungsmacht des Unternehmens über die Geschäftseinrichtung), die Festigkeit (territoriale Bezugspunkt und eine gewisse zeitliche Dauer), sowie, die Ausübung der Geschäftstätigkeit durch die Geschäftseinrichtung.

Hierbei sind zwei verschiedene Situationen zu betrachten, nämlich die, in der der Grenzgänger Telearbeit von seinem Wohnsitz aus ausübt, und jene, in der er seine Arbeitsleistung von einem Coworking-Space aus in seinem Wohnsitzstaat erbringt.

a) Telearbeit am Wohnsitz des Grenzgängers

Bei der Frage, ob eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, ist entscheidend, ob der genutzte Raum, dem Unternehmen zur Verfügung steht. Nach dem Kommentar zum OECD Musterabkommen gilt die Wohnung als zur Verfügung gestellt, wenn der Arbeitnehmer vom Unternehmen zur Telearbeit verpflichtet wird und ihm kein Büro in den Räumlichkeiten des Unternehmens zur Verfügung steht, um seine Tätigkeit auszuüben, obwohl die Art der Tätigkeit ein Büro erfordert. Eine ähnliche Schlussfolgerung zog auch die belgische



Finanzverwaltung in vergangenen Entscheidungen⁴¹, wonach das häusliche Arbeitszimmer eines Arbeitnehmers als Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung auszuschließen ist, wenn weiterhin ein Büro in den Räumlichkeiten des Unternehmens zur Verfügung steht und der Charakter der Heimarbeit nebensächlich bleibt, was im dort vorliegenden Fall bei max. 45 Tagen im Jahr angenommen wurde. Darüber hinaus leitete die belgische Finanzverwaltung aus der Gesamtheit einzelner Faktoren, beispielsweise einem Telefon- und Faxanschluss, eigenes Briefpapier, das Vorliegen einer Betriebsstätte her.⁴² In diese Richtung geht auch eine Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz, wonach die bloße Tätigkeit des Unternehmens in den Räumlichkeiten des anderen Vertragsstaates nicht ausreicht, um eine Verfügungsmacht über die genutzte Einrichtung zu begründen, selbst wenn eine wiederholte und regelmäßige Nutzung vorliegt.⁴³

Ist der Arbeitnehmer folglich nicht verpflichtet Telearbeit zu verrichten, sondern entschließt sich freiwillig dazu, während ihm ein Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten des Unternehmens bereitsteht, kann nicht davon ausgegangen werden, dass das häusliche Arbeitszimmer dem Unternehmen zur Verfügung steht.⁴⁴

Bei Ausübung der Telearbeit am Wohnsitz des Grenzgängers, kann das Merkmal der Festigkeit ebenfalls erfüllt sein⁴⁵, da die Telearbeit zwar nicht täglich, aber doch regelmäßig und wiederkehrend ausgeübt wird, und somit

⁴¹ Siehe Entscheidungen der belgischen Finanzverwaltung, Décision anticipée n°2017.083 vom 24.04.2017 und n°2022.1064 vom 28.03.2023.

⁴² Vgl. Belgische Finanzverwaltung Brüssel 30.06.1994; Schwenke/Malinski, in Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Bd. II, DBA DE-BE, EL 159, Oktober 2022, Art. 5 Rn. 51.

⁴³ Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 31.10.2018 – 1 K 1880/17.

⁴⁴ Diese Einschätzung wird bestätigt durch die Antwort des Vizepremierministers und des Finanzministers, der für die Koordinierung der Bekämpfung von Betrug zuständig ist an das Parlament des Königreichs Belgiens,

<https://www.dekamer.be/kvvcr/showpage.cfm?section=qrva&language=fr&cfm=qrvaXml.cfm?legislat=55&dossierID=55-B115-1240-1498-2022202320579.xml>, letzter Aufruf 18.10.2023.

⁴⁵ OCDE, Mise à jour des orientations sur les conventions fiscales et impact de la pandémie de COVID-19, 21. Januar 2021, Rn. 18.



eine gewisse Dauerhaftigkeit aufweist, und durch die Verankerung im Erdboden der territoriale Bezugspunkt gegeben ist.

Schließlich kann die private Wohnung eine Geschäftseinrichtung darstellen, wenn die Geschäftstätigkeit in der Privatwohnung für die Rechnung des Unternehmens ausgeübt wird, sofern es sich bei den ausgeübten Tätigkeiten nicht um Hilfs- oder vorbereitende Tätigkeiten handelt.

b) Telearbeit im Coworking-Space im Wohnsitzstaat

Im Gegensatz zur Telearbeit zu Hause wird die Telearbeit in einem Coworking-Space im Wohnsitzstaat des Grenzgängers sehr wahrscheinlich als "zur Verfügung gestellt" qualifiziert werden, wenn die Kosten für das Büro von dem Unternehmen getragen werden. Dies dürfte erst recht gelten, wenn das Unternehmen Partei des Mietvertrags ist oder, wenn es eine sonstige Rechtsposition erworben hat. So können beispielsweise regelmäßig gemietete Büroräume in einem "Bürozentrum" als feste Geschäftseinrichtung angesehen werden.⁴⁶

Das Kriterium der gewissen Dauerhaftigkeit wäre ebenfalls gegeben, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig Telearbeit im Coworking-Space ausübt und hierbei für das Unternehmen tätig ist.

Auch wenn die Prüfung von Fall zu Fall erfolgen muss, ist die TFG 3.0 der Ansicht, dass im Fall der Telearbeit im Coworking-Space die Gründung einer Betriebsstätte mehr als wahrscheinlich wäre, sofern es sich nicht um Hilfs- oder vorbereitende Tätigkeiten handelt (siehe Teil II,1).

⁴⁶ Art. 5 Rn. 23 OECD (2018) Modèle de la Convention fiscale concernant le revenu et la fortune : version abrégée 2017, Edition OCDE.



2. Risiko der Gründung einer Vertreterbetriebsstätte am Wohnsitz des Grenzgängers und im Coworking-Space

Für die Gründung einer Vertreterbetriebsstätte müssen ebenfalls die relevanten Voraussetzungen vorliegen. Hierfür muss eine Person als unselbständiger Vertreter des Unternehmens gewöhnlich mit einer gewissen Dauerhaftigkeit im anderen Staat Verträge für das Unternehmen abschließen oder die führende Rolle beim Vertragsschluss innehaben, wobei die Vertretertätigkeit ortsbezogen sein muss, also Auswirkungen in dem Staat haben muss, in dem sie ausgeübt wird. Wesentlich ist hierbei das Erfordernis der „gewöhnlichen“ und „dauerhaften“ Arbeitsverrichtung in Telearbeit.

Im Rahmen der Vertreterbetriebsstätte ist sowohl bei Telearbeit am Wohnsitz als auch bei Telearbeit im Coworking-Space nicht der Ort der Ausübung der Tätigkeit das entscheidende Merkmal, sondern die Rolle der Person und die Art der Verträge, die das Unternehmen verpflichten.

Das bedeutet, dass ein abhängiger Vertreter, egal ob er seine Tätigkeit von zu Hause aus oder in einem Coworking-Space ausübt, eine Betriebsstätte konstituieren kann, sobald er gewöhnlich und dauerhaft Verträge abschließt oder eine entscheidende Rolle beim Abschluss von Verträgen spielt, die für das Unternehmen bindend sind und dort Auswirkungen gegenüber Dritten entfaltet.



Zusammenfassung:

Geschäftseinrichtungsbetriebsstätte

→ In Fällen von Telearbeit am Wohnsitz oder im Coworking-Space im Wohnsitzstaat, kann das Erfordernis der Dauerhaftigkeit zwar schnell erfüllt sein.

→ Bei der Telearbeit am Wohnsitz ist das Risiko der Gründung einer Betriebsstätte jedoch gering, wenn die Arbeitsleistung aus freiem Entschluss in Telearbeit ausgeübt wird, während dem Beschäftigten weiterhin ein Arbeitsplatz in den Räumlichkeiten seines Arbeitgebers zur Verfügung steht, da das Vorliegen der Verfügungsmacht des Unternehmens über die genutzte Räumlichkeit zweifelhaft ist.

→ Wird die Telearbeit in einem durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Coworking-Space erbracht, wird das Risiko der Gründung einer Betriebsstätte von der TFG 3.0 höher eingeschätzt.

Vertreterbetriebsstätte

→ Das Risiko der Gründung einer Betriebsstätte ist höher sowohl bei Telearbeit zu Hause als auch im Coworking-Space, sobald die zeitliche Dauerhaftigkeit erfüllt ist und der Arbeitnehmer Verträge mit Außenwirkung für das Unternehmen abschließt oder hierbei gewöhnlich die führende Rolle spielt.

In allen Konstellationen besteht jedoch Einigkeit darüber, dass keine Betriebsstätte gegründet wird, wenn es sich bei der in Telearbeit ausgeübten Tätigkeit lediglich um vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten handelt.

Eine allgemeingültige Aussage über das Risiko der Gründung einer Betriebsstätte durch die Erbringung der Arbeitsleistung in grenzüberschreitender Telearbeit **lässt sich nicht treffen**. Es bedarf einer **Einzelfallprüfung** anhand des Umfangs der ausgeübten Telearbeit, der konkret ausgeübten Tätigkeit sowie des Umfangs der Vertragsabschlüsse von der Telearbeitsstätte aus bzw. dem Ausmaß des Einflusses auf den Vertragsabschluss.



IV. Praktische Lösungsansätze und Denkanstöße für eine Lösung in der Großregion

Unternehmen brauchen Klarheit und Vorhersehbarkeit, woran es derzeit bei der Frage der Gründung einer Betriebsstätte im Rahmen grenzüberschreitender Telearbeit mangelt. Auf der Grundlage der bestehenden Texte, Kommentare und Stellungnahmen ist es nicht in allen Fällen möglich, mit Sicherheit vorherzusagen, ob eine Betriebsstätte begründet wird oder nicht.

Für Unternehmen, die vorab klären wollen, ob die Steuerbehörden des anderen Staates durch eine bestimmte Situation oder aufgrund einer bestimmten Tätigkeit eine Betriebsstätte etabliert sehen oder nicht, existieren Vorabentscheidungsverfahren (1.). Diese Verfahren sind aktuell jedoch mit einem hohen Aufwand verbunden, weshalb Denkanstöße und Lösungsansätze zur Klärung der Frage der Gründung einer Betriebsstätte in der Großregion durch grenzüberschreitende Telearbeit gegeben werden (2.).

1. Steuerrechtliche Vorabentscheidungsverfahren als praktischer Lösungsansatz

Den obigen Darstellungen kann entnommen werden, dass es keine allgemeingültige Antwort auf die Frage gibt, ob durch die grenzüberschreitende Telearbeit im Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte für den dort nichtansässigen Arbeitgeber gegründet wird. Vielmehr bedarf es einer Einzelfallprüfung anhand der Häufigkeit der Telearbeit und der währenddessen konkret ausgeübten Tätigkeit. Die Steuervorschriften der einzelnen Staaten aus denen sich die Großregion zusammensetzt bieten grundsätzlich die Möglichkeit eine **bindende Vorabentscheidung** über steuerrechtlich relevante Sachverhalte, wie etwa die Gründung einer Betriebsstätte, einzuholen mittels eines Auskunfts- bzw. Vorabentscheidungsverfahrens. In der nachfolgend vergleichenden



Darstellung soll erörtert werden, unter welchen Voraussetzungen ein solches Verfahren möglich ist, und ob dieses für die hier untersuchte Problematik der grenzüberschreitenden Telearbeit praktikabel erscheint.

a) Rheinland-Pfalz und Saarland

Was die Gebiete Rheinland-Pfalz und Saarland anbelangt, sieht das deutsche Recht das Verfahren der **Auskunft über steuerliche Beurteilung**⁴⁷ vor. Der hierfür erforderliche Antrag⁴⁸ muss eine umfassende und in sich geschlossene Darstellung eines **ernsthaft geplanten, im Wesentlichen noch nicht verwirklichten, bestimmten Sachverhalts** wiedergeben. Zudem muss ein besonderes Interesse im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen und wirtschaftlichen Dispositionen dargelegt und der Gegenstandswert⁴⁹ sowie die für seine Bestimmung erheblichen Umstände benannt werden. Eine bindende Auskunft soll innerhalb einer Bearbeitungsdauer von **sechs Monaten** erfolgen.

b) Moselle, Meurthe-et-Moselle und Meuse in der Region Grand Est

Das französische Recht sieht ein Auskunftsverfahren vor, speziell für die Feststellung der Existenz einer Betriebsstätte: das sogenannte **Reskriptverfahren**⁵⁰. Voraussetzung ist, dass das steuerpflichtige Unternehmen in einem anderen Staat ansässig ist, mit dem Frankreich ein DBA abgeschlossen

⁴⁷ Vgl. § 89 Abs. 2 Abgabenordnung in Verbindung mit § 1 Steuerauskunftsverordnung; https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/VerbindlicheAuskuenfte/verbindliche_auskuenfte_node.html;jsessionid=F58F08AECBE75574EE1E9EB60B176EEC.live832#js-toc-entry5, zuletzt abgerufen am 30.06.2023.

⁴⁸ Dieser kann schriftlich oder elektronisch eingereicht werden. Die Zuständigkeit liegt beim für die Besteuerung örtlich zuständigen Finanzamt, und wenn dieser noch nicht bekannt ist, beim Bundeszentralamt für Steuern.

⁴⁹ Für dieses Verfahren ist eine Gebühr je nach Gegenstandswert oder, wenn dieser nicht feststellbar ist, eine Zeitgebühr von 50 Euro je angefangener Stunde zu zahlen.

⁵⁰ Artikeln L. 80 B-6° und R* 80 B-9° des französischen Steuerverfahrensgesetzes <https://www.impots.gouv.fr/international-professionnel/le-rescrit-etablissement-stable>, zuletzt abgerufen am 30.06.2023.



hat. An den erforderlichen Antrag⁵¹ werden erhöhte Anforderungen gestellt. So muss der schriftliche Antrag des gutgläubigen Steuerpflichtigen negativ formuliert sein, in der Hinsicht, dass keine Betriebsstätte begründet wird. Zudem muss er eine **präzise und vollständige Darstellung der wirtschaftlichen Aktivitäten enthalten, die das Unternehmen in Frankreich durchzuführen beabsichtigt** sowie eine rechtliche Analyse der eigenen Situation im Kontext des maßgeblichen DBA. Diesem Antrag muss ein von der Steuerbehörde zur Verfügung gestelltes Musterfragebogen ausgefüllt beigefügt werden. Es ergeht eine bindende Auskunft binnen **drei Monaten**. Erfolgt innerhalb dieser Frist keine Antwort, gilt das Schweigen als Zustimmung, dass keine Betriebsstätte konstituiert wird. Entscheidungen aus dem steuerrechtlichen Reskriptverfahren von grundsätzlicher Bedeutung werden anonymisiert veröffentlicht.

c) Großherzogtum Luxemburg

Nach luxemburgischem Recht ist die Voraussetzung für das **Auskunftsverfahren**⁵², dass ein **bestimmter noch nicht verwirklichter Sachverhalt** zur vorläufigen Klärung vorliegt. Das steuerpflichtige Unternehmen muss hierfür einen schriftlich begründeten Antrag⁵³ stellen, der auf elektronischem Wege einzureichen ist und in der die Identität des Antragstellers sowie seine Gesellschaftsaktivitäten genau zu bezeichnen sind. Darin muss auch eine ausführliche Beschreibung der konkreten Aktivitäten, die der Antragssteller ernsthaft durchzuführen beabsichtigt, die jedoch noch keine Wirkung entfaltet haben dürfen, erfolgen. Darüber hinaus muss dieser eine detaillierte Analyse der Rechtsproblematik mit ausführlicher Begründung der vertretenen

⁵¹ Dieser kann per Post als Einschreiben oder persönlich eingereicht werden bei der zentral zuständigen Generaldirektion für öffentliche Finanzen, Direction générale des Finances publiques, in Paris.

⁵² § 29a Abgabenordnung; Règlement grand-ducal du 23 décembre 2014 relatif à la procédure applicable aux décisions anticipées rendues en matière d'impôts directs et instituant la Commission des décisions anticipées.

⁵³ Formular 777 E in englischer Sprache.

https://impotsdirects.public.lu/fr/echanges_electroniques/777E.html, zuletzt abgerufen am 30.06.2023.



Rechtspositionen sowie eine Zusicherung, dass die Angaben wahrheitsgemäß erfolgt sind, enthalten. Es ergeht ein Bescheid, der seit 2015 im Jahresbericht der luxemburgischen Verwaltung veröffentlicht wird.

d) Wallonie und die Deutschsprachige Gemeinschaft Belgiens

Das belgische Recht sieht das Verfahren der Vorabentscheidung, genannt „**ruling**“ oder „**décision anticipée**“⁵⁴, vor. Dies setzt das Vorliegen eines **bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalts** voraus. Der erforderliche Antrag⁵⁵ muss das steuerpflichtige Unternehmen und seine Aktivitäten bezeichnen. Die geplante Maßnahme muss beschrieben und mit einer detaillierten juristischen Begründung versehen werden, die darlegt, wie die Steuervorschriften anzuwenden sind, mit Nennung der Gründe für diese Einschätzung und Verweis auf Rechtsprechung oder juristischer Literatur. Eine Entscheidung soll innerhalb der nicht verbindlichen Frist von drei Monaten erfolgen und wird veröffentlicht.

e) Schlussfolgerung: Anpassungsbedarf der Verfahren

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass das Auskunfts- bzw. Vorabentscheidungsverfahren Unternehmen, die beabsichtigen geschäftliche Tätigkeiten in einem Staat durchzuführen, grundsätzlich die Möglichkeit bietet, die steuerlichen Auswirkungen in Erfahrung zu bringen mithilfe einer bindenden Entscheidung für noch nicht verwirklichte Sachverhalte. Für Fälle, in denen eine Person bereits bei einem Unternehmen tätig ist und aufgrund der angeordneten Coronamaßnahmen die Arbeitsleistung bereits im Homeoffice erbracht und dies nach Ende der Pandemie weiterführen möchte, stellt sich

⁵⁴ Article 20 de la loi du 24 décembre 2002 instituant un système de décision anticipée; <https://www.ruling.be/fr>; https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/ruling, zuletzt abgerufen am 30.06.2023.

⁵⁵ Dieser kann schriftlich per Anschreiben oder per E-Mail eingereicht werden.



die Frage, ob noch auf das Auskunfts- bzw. Vorabentscheidungsverfahren zurückgegriffen werden kann⁵⁶.

Das steuerrechtliche Vorabentscheidungsverfahren ist allerdings mit einem erheblichen Arbeitsaufwand verbunden. Das Verfahren ist nicht in allen Staaten der Großregion digitalisiert und zudem sehr kostenintensiv. In Luxemburg beispielsweise kann die Gebühr für das Auskunftsverfahren je nach Komplexität zwischen 3.000 € und 10.000 € betragen. Der Antrag muss je nach Fallkonstellation in einer fremden Sprache gestellt werden und die inhaltlichen Anforderungen an den Antrag sind enorm hoch. Der Steuerpflichtige muss einen Antrag stellen, den er angesichts der inhaltlichen Anforderungen ohne juristische Unterstützung kaum in der Lage sein wird zu bewältigen. Auch stellt die Verfahrensdauer, die je nach betroffenem Staat unterschiedlich lang ist, eine Herausforderung dar für Unternehmen, die meist eine schnelle Antwort benötigen. Aufgrund dieser Hürden und des ungewissen Ausgangs sowie der mangelnden Praktikabilität ist nicht auszuschließen, dass Unternehmen auf die Einleitung eines solchen Verfahrens verzichten oder dies ablehnen, zum Nachteil der von ihnen beschäftigten Grenzgänger.

Die TFG 3.0 regt an, dass die Steuerbehörden genauere Informationen darüber geben, wie solche Situationen der grenzüberschreitenden Telearbeit gehandhabt werden und worauf Unternehmen, die Grenzgänger beschäftigen, achten müssen. Da die Veröffentlichung der Entscheidungen im Auskunftsverfahren nicht in den Steuervorschriften jedes Teilgebiets der Großregion vorgesehen ist, gibt es derzeit für Unternehmen und ihre Beschäftigten wenig Orientierung, wie der eigene Fall anhand von Präzedenzfällen eingeschätzt werden könnte. Die Vorhersehbarkeit der

⁵⁶ Für das deutsche Recht ergibt sich dies ausdrücklich aus Nr. 3.5.3 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO). Danach soll das Auskunftsverfahren möglich sein für eine ernsthaft geplante Umgestaltung eines bereits vorliegenden Sachverhaltes oder für Dauersachverhalte, die noch Auswirkungen in die Zukunft haben.



Ergebnisse der Auskunftsverfahren könnte unter anderem dadurch verbessert werden, dass die Entscheidungen in allen Teilen der Großregion veröffentlicht werden, wie dies z.B. bereits in Frankreich, Luxemburg und Belgien der Fall ist.

Darüber hinaus regt die TFG 3.0 an, das Auskunftsverfahren im Fall der grenzüberschreitenden Telearbeit von Grenzgängern zu vereinfachen und den Anwendungsbereich auf bereits verwirklichte Sachverhalte zu erweitern. Denkbar wäre auch die Einführung eines vereinfachten Antragsverfahrens⁵⁷ auf nationaler oder binationaler Ebene speziell für die Vorabentscheidung in Fällen der Telearbeit von Grenzgängern und der möglichen Gründung einer Betriebsstätte.

2. Denkanstöße und Lösungsansätze zur Klärung der Frage der Gründung einer Betriebsstätte in der Großregion durch grenzüberschreitende Telearbeit

Die vorangegangenen Ausführungen zeigen, dass das Risiko der Gründung einer Betriebsstätte im Wohnsitzstaat des Beschäftigten, der nicht identisch ist mit dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens, durchaus bestehen kann, wenn dieser seine Arbeitsleistung in Telearbeit verrichtet und dabei die Voraussetzung der Etablierung einer Betriebsstätte erfüllt.

Durch die Neuregelungen in Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA 2017⁵⁸, die zum Ziel haben, Lücken zu schließen, welche zur Vermeidung der Steuerpflicht genutzt wurden, werden diese Voraussetzungen gesenkt, sodass die Schwelle zur Gründung einer Betriebsstätte insbesondere bei Telearbeit nunmehr niedriger ist.

⁵⁷ In Anlehnung an das gerade eingeführte vereinfachte Verfahren im Bereich der Sozialversicherung durch die neue Multilaterale Rahmenvereinbarung bei gewöhnlicher grenzüberschreitender Telearbeit.

⁵⁸ Die Neuregelungen haben ihre Grundlage im Punkt 7 des OECD-Aktionsplans zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS), <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>.



Die TFG 3.0 ist der Ansicht, dass es sich bei dem Problem des Risikos der Gründung einer Betriebsstätte durch die Telearbeit im anderen Staat durchaus um ein Mobilitätshemmnis handelt. Dieses hat das Potential die Arbeitsmarktmobilität in den Grenzregionen deutlich einzuschränken.

Welche Anforderungen sollten an Lösungen für dieses Mobilitätshemmnis gestellt werden?

Die in Betracht gezogenen Lösungen sollten den Unternehmen und ihren Beschäftigten in erster Linie Rechtsklarheit und Rechtssicherheit bieten.

Hierfür sind nach Ansicht der TFG 3.0 diverse Ansätze denkbar auf verschiedenen Ebenen, beispielsweise auf Ebene der Mitgliedstaaten anhand bilateraler oder multilateraler Regelwerke, auf Ebene der Europäischen Union oder der OECD sowie durch Gestaltungen auf administrativer Ebene.

Bilaterale und multilaterale Ebene: in bilateraler Hinsicht könnte eine Revision der einzelnen DBA durch Zusatz- oder Änderungsabkommen erfolgen oder entsprechende Regelungen durch Verständigungs- oder Konsultationsvereinbarungen⁵⁹ zwischen den Vertragsstaaten getroffen werden. Eine überregionale bzw. großregionale Lösung könnte der Abschluss eines multilateralen Übereinkommens sein, am Vorbild des neuartigen Verfahrens, das im Rahmen der Modifikation der einzelnen DBA durch den Aktionspunkt 15 des BEPS-Aktionsplans eingeführt wurde. Mit diesen Instrumenten könnten besondere Regelungen für Grenzgänger getroffen werden, die beispielsweise klären, ob und wann sich bei Telearbeit von Grenzgängern eine Betriebsstätte etabliert, und sogar eine Vereinheitlichung des Betriebsstättenbegriffs erreicht werden.

⁵⁹ Die TFG 3.0 mahnt zur Vorsicht beim Abschluss von Verständigungsvereinbarungen und gibt zu bedenken, dass mehrere nationale Gerichtsentscheidungen die Rechtsgültigkeit und Bindungswirkung einiger Vorschriften in Verständigungsvereinbarungen in Frage gestellt haben, siehe zum Beispiel Urteil des belgischen Kassationsgerichts vom 17. September 2020 und BFH-Urteil vom 10.06.2015, I R 79/13.



Als Beispiel könnte hierfür die während der COVID-19-Pandemie im Zuge der Sonderregelungen getroffenen Konsultationsvereinbarung zwischen Österreich und Deutschland dienen⁶⁰, wonach Arbeitnehmer die aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie Tätigkeiten im Homeoffice ausüben, keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründen. Eine andere Möglichkeit zeigt das Beispiel des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und Niederlande sowie der Verständigungsvereinbarung zu diesem DBA⁶¹. Demzufolge könnte die Vermeidung der Betriebsstättengründung und damit auch die Förderung der Grenzregionen dadurch erfolgen, dass ein grenzüberschreitender Gewerberaum oder Korridor definiert wird, in dem die Gründung einer Betriebsstätte im anderen Vertragsstaat ausgeschlossen ist.

Darüber hinaus regt die TFG 3.0 an, auf **Ebene der EU oder der OECD**, die Voraussetzungen für die Konstituierung einer Betriebsstätte an die Umstände und Gegebenheiten der heutigen Arbeitswelt anzupassen, da sich diese durch die voranschreitende Digitalisierung und die erweiterte Mobilität stark verändert haben und weiter verändern werden. Situationen, in denen eine Person sich im Staat X aufhält und im Auftrag eines Unternehmens mit Sitz im Staat Y eine Dienstleistung für Empfänger erbringt, die sich im Staat Z befinden, werden immer häufiger vorkommen. Die TFG 3.0 bedauert zudem, dass sowohl die OECD als auch die Mitgliedstaaten das Erfordernis des Kriteriums der wirtschaftlichen Ausrichtung der unternehmerischen Geschäftstätigkeit auf

⁶⁰ Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich. https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales/Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Oesterreich/2022-04-04-konsultationsvereinbarung-zwischen-der-bundesrepublik-deutschland-und-der-republik-oesterreich-vom-28-29-03-2022.pdf?__blob=publicationFile&v=2, zuletzt abgerufen am 08.05.2023.

⁶¹ Art. 7 Abs. 4 DBA zwischen Deutschland und Niederlande; Vgl. BMF, Schreiben. vom 15.12.2015 – IV B 3 - S 1301-NDL/07/10002, DOK 2015/1107773, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales/Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Niederlande/2015-12-15-Niederlande-Abkommen-DBA-verstaendigungsvereinbarung-grenzueberschreitende-gewerbegebiete.pdf?__blob=publicationFile&v=1, zuletzt abgerufen am 08.05.2023.



den Markt des anderen Staates nicht ausreichend präzisiert haben. Nach Ansicht der TFG 3.0 sollte es ein wichtiger Faktor sein, ob die Tätigkeit des Unternehmens den Markt im jeweiligen Wohnsitzstaat des Grenzgängers bedient, und sich somit auf diesen Staat ausrichtet, oder nicht. Befinden sich beispielsweise die Kunden des Unternehmens ausschließlich im Staat des Unternehmenssitzes, wird die Konstituierung einer Betriebsstätte im anderen Staat nur auf die Tatsache zurückgeführt, dass der Grenzgänger in diesem Staat wohnt, und nicht auf den unternehmerischen Willen des Arbeitgebers, auf diesem Markt tätig zu werden oder dessen faktischer wirtschaftlicher Betätigung dort.

Eine Koordinierung auf Ebene der Europäischen Union oder der OECD wäre wünschenswert. Da neben der ohnehin eingeschränkten gesetzgeberischen Initiativkompetenz⁶² der EU eine Koordinierung auf dieser Ebene mit den Prinzipien der OECD im Einklang stehen muss, wäre es zu begrüßen, wenn die OECD neue und genaue Leitlinien zu den steuerlichen Folgen der grenzüberschreitenden Telearbeit für die Zeit nach der Pandemie erarbeiten und vorschlagen würde. Diese könnten den Mitgliedstaaten als Orientierung für Verhandlungen dienen.

Gleichzeitig plädiert die TFG 3.0 für eine Vereinfachung der administrativen Abläufe auf **nationaler Ebene**, durch die Einrichtung von einheitlichen Anlaufstellen („One Stop Shops“) in jedem Mitgliedstaat, die sowohl die Funktion einer Beratungs- und Informationsstelle als auch die einer Antragsstelle für Unternehmen übernehmen. Diese könnten die Aufgabe haben, die Fragen der Arbeitgeber zu beantworten und Anträge zu bearbeiten, wenn ihre Arbeitnehmer gleichzeitig in mehreren Mitgliedstaaten tätig sind (etwa

⁶² Dass die EU-Kommission durchaus eine Initiativkompetenz hat, zeigt beispielsweise der Vorschlag der EU-Kommission für eine Richtlinie des Rates zur Gewährleistung einer EU-weit einheitlichen Unternehmensbesteuerung anhand des Projekts „BEFIT -Business in Europe: Framework for Income Taxation“.



steuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit den Pflichten des Arbeitgebers⁶³ und dem Risiko der Gründung einer Betriebsstätte, sozialrechtliche Fragen, wie die Bestimmung des zuständigen Staates und Ansprechpartner für alle Sozialversicherungsleistungen, sowie arbeitsrechtliche Fragen).

Beispiele, die in diese Richtung gehen, sind die URSSAF⁶⁴ in Frankreich, eine zentrale Anlaufstelle für Unternehmen ohne Niederlassung in Frankreich, die Informationen und Formulare in mehreren Sprachen anbietet, die CLEISS⁶⁵, eine einheitliche Verbindungsstelle für die Sozialversicherung im Fall von internationaler Mobilität und das belgische Landesamt für soziale Sicherheit (LSS)⁶⁶, das alle Dienste für Arbeitgeber an einem Ort gebündelt anbietet. Alternativ könnten bereits bestehende Institutionen in ihrem Tätigkeitsbereich um diese Aufgaben erweitert werden. Dies würde insbesondere für Klein- und mittelständische Unternehmen eine enorme Entlastung bedeuten.

Über diesen Vorschlag hinaus, erinnert die TFG 3.0 daran, dass eine unmissverständliche Stellungnahme zu den Auslegungskriterien für die Etablierung einer Betriebsstätte in Fällen grenzüberschreitender Telearbeit oder die Ergreifung von Maßnahmen auf nationaler Ebene dazu führen kann, dass die Erleichterung der Ausübung grenzüberschreitender Telearbeit schneller und eigenständiger erreicht werden kann

⁶³ Zum Beispiel das von Frankreich beschlossene neue Verfahren zur Steuerabführung für ausländische Arbeitgeber, die ab 01. Januar 2023 in Kraft getreten ist. Siehe « article 3 de la loi de finances pour 2023 », [LOI n° 2022-1726 du 30 décembre 2022 de finances pour 2023 \(1\) - Légifrance \(legifrance.gouv.fr\)](https://www.legifrance.gouv.fr/LOI/n°2022-1726/du-30-decembre-2022-de-finances-pour-2023-1), zuletzt abgerufen am 18.07.2023.

⁶⁴ <https://www.urssaf.fr/portail/firme-etrangere> und <https://www.foreign-companies.urssaf.eu/index.php/fr/>, zuletzt abgerufen am 04.07.2023.

⁶⁵ <https://www.cleiss.fr/>, zuletzt abgerufen am 10.07.2023.

⁶⁶ <https://www.socialsecurity.be/>, zuletzt abgerufen am 10.07.2023.



Übersicht der vorgeschlagenen Lösungsansätze der TFG 3.0:

- ➔ Änderung von bilateralen Abkommen oder Abschluss von multilateralen Abkommen
- ➔ Anpassung der Kriterien zur Betriebsstättengründung an die „moderne“ Arbeitswelt und insbesondere an grenzüberschreitende Telearbeit im Fall von Grenzgängern
- ➔ Einrichtung von einheitlichen Anlaufstellen für Unternehmen
- ➔ Einführung eines vereinfachten Vorabentscheidungsverfahrens hinsichtlich der Betriebsstättengründung durch Telearbeit von Grenzgängern

V. Fazit

Der großregionale Arbeitsmarkt kann nur Bestand haben, wenn die grenzüberschreitende Telearbeit in all ihren Facetten geklärt ist. Fortschritte in bestimmten Bereichen wie dem Sozialrecht werden nicht zu einer Vereinfachung der grenzüberschreitenden Telearbeit führen, wenn nicht gleichzeitig andere Aspekte wie das Arbeitsrecht und das Steuerrecht, einschließlich der Frage der Gründung einer Betriebsstätte, geklärt werden. Deshalb empfiehlt die TFG 3.0 mit Nachdruck schnellstmöglich Regelungen zu treffen, die die nun etablierte Arbeitsform Telearbeit, insbesondere im grenzüberschreitenden Kontext, ausreichend erfassen und es Grenzgängern sowie den Unternehmen, die sie beschäftigen ermöglichen den europäischen Geist zu leben, ohne sich Benachteiligungen oder Ausgrenzungen ausgesetzt sehen zu müssen. Eine dauerhafte, koordinierte und diskriminierungsfreie Lösung kann jedoch nicht im nationalen Alleingang gefunden werden, sondern erfordert eine Kooperation zwischen den Mitgliedstaaten.



Das Projekt Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion (TFG 3.0)

Die Task Force Grenzgänger wurde im Januar 2011 als Interreg-IV-A-Projekt gegründet und dann bis zum 30. Juni 2021 mehrmals verlängert.

Auf Wunsch des Gipfels der Großregion im Februar 2021 nach einer Fortführung des Projektes über die Förderperiode hinaus, wurde auf Ebene der Großregion eine Kooperationsvereinbarung unterzeichnet. Seit dem 01. Juli 2021 trägt die Arbeitskammer des Saarlandes das Projekt Task Force Grenzgänger 3.0 der Großregion (TFG 3.0) im Auftrag der Projektpartner.

Die Projektpartner der TFG 3.0 sind: die Staatskanzlei des Saarlandes, das Ministerium für Arbeit, Soziales, Transformation und Digitalisierung des Landes Rheinland-Pfalz, das Ministerium für Arbeit, Beschäftigung sowie Sozial- und Solidarwirtschaft Luxemburg, die Region Grand Est, die Präfektur Grand Est, das Departement Moselle, der Service public de Wallonie économie emploi formation recherche und das Ministerium der Deutschsprachigen Gemeinschaft Belgiens.

Die TFG 3.0 erarbeitet konkrete juristische und administrative Lösungsvorschläge für Probleme grundsätzlicher Art von Grenzgängern, Auszubildenden, Praktikanten und Personen in Weiterbildungsmaßnahmen sowie Unternehmen, die Grenzgänger beschäftigen. Dabei ist sie insbesondere in

den folgenden Rechtsgebieten tätig: Arbeits-, Bildungs-, Sozial- und Steuerrecht.

Die erarbeiteten Lösungsvorschläge leitet die TFG 3.0 weiter an die jeweiligen politischen Entscheidungsträger auf regionaler, nationaler und europäischer Ebene. Die TFG 3.0 begleitet als Expertin die Umsetzung ihrer Lösungsvorschläge bei den verschiedenen Instanzen.

Neben Rechtsgutachten fertigt die TFG 3.0 auch Informationsvermerke für die Grenzgänger und Arbeitsmarktakteure an. Zur Unterstützung der politischen Entscheidungsträger erstellt die TFG 3.0 auf Anfrage der Projektpartner rechtsvergleichende Bestandsaufnahmen auf Ebene der Großregion zu zukunftsorientierten Themen. Die TFG 3.0 ist auch präventiv tätig und erstellt Gesetzesfolgenabschätzungen zu Entwürfen von Rechtstexten für die politischen Entscheidungsträger, um die Entstehung neuer Mobilitätshemmnisse zu vermeiden.

Ziel ist hierbei die Verbesserung der beruflichen Mobilität auf dem grenzüberschreitenden Arbeitsmarkt in der Großregion. Um dieses Ziel zu erreichen, arbeitet die TFG 3.0 eng mit Institutionen und Netzwerken zusammen. Außerdem ist sie in verschiedenen Gremien der Großregion vertreten.

Notizen

Notizen

Notizen



Arbeitskammer des Saarlandes
beraten.bilden.forschen.

Arbeitskammer des Saarlandes
Fritz-Dobisch-Straße 6–8
66111 Saarbrücken
Tel. 0681 4005-0
info@arbeitskammer.de
www.arbeitskammer.de

ISSN 2367-2188



**PRÉFET
DE LA RÉGION
GRAND EST**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Grand Est

ALSACE CHAMPAGNE-ARDENNE LORRAINE

L'Europe s'invente chez nous

Moselle
L'Eurodépartement



Rheinland Pfalz

MINISTERIUM FÜR ARBEIT,
SOZIALES, TRANSFORMATION
UND DIGITALISIERUNG

Landesregierung
SAARLAND



LE GOUVERNEMENT
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG
Ministère du Travail, de l'Emploi et
de l'Économie sociale et solidaire



Wallonie

Ostbelgien

