

Besteuerung von Grenzpendlern während der Corona-Pandemie

AO § 2 ■ EStG §§ 1, 19 ■ DBA Niederlande Art. 14, 22 ■ DBA Schweiz Art. 15, 15a, 24 ■ OECD-MA Art. 26

Infolge der Corona-Pandemie haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung zahlreiche steuerliche Maßnahmen getroffen, die darauf abzielen, die Auswirkungen der Pandemie auf die Stpfl. zu verringern. Eine Besonderheit in diesem Zusammenhang stellen Konsultationsvereinbarungen zur Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in Bezug auf Grenzpendler dar, die das BMF mit den Finanzverwaltungen einiger Nachbarländer Deutschlands im Hinblick auf COVID-19 abgeschlossen hat.

Rechtsgrundlagen für derartige Vereinbarungen sind Art. 26 Abs. 3 OECD-Musterabkommen nachgebildete Normen in den jeweiligen DBA. Vergleichbare Konsultationsvereinbarungen bestehen zurzeit mit Belgien,¹ Frankreich,² Luxemburg,³ den Niederlanden,⁴ Österreich⁵ und der Schweiz.⁶ Die Vereinbarungen sehen in allen Fällen eine automatische Verlängerung ihres zeitlichen Geltungsbereichs vor, sofern sie nicht vorher gekündigt werden. Hier werden die Wirkungen der Konsultationsvereinbarungen am Beispiel der DBA Niederlande und Schweiz gezeigt.

Sachverhalt

A lebt in Mönchengladbach und arbeitet als Buchhalterin bei einem Arbeitgeber im niederländischen Venlo. A sucht seit Jahren regelmäßig an fünf Tagen in der Woche von ihrem Wohnort aus die Arbeitsstätte in den Niederlanden auf. Aufgrund der Corona-Pandemie arbeitet A auf Anordnung ihres Arbeitgebers ausnahmsweise 13 Wochen im Home-Office.

Frage

1. Ergeben sich Auswirkungen aufgrund der durch Corona bedingten Tätigkeit im Home-Office?

1 BMF vom 07.05.2020 – IV B 3 – S 1301-BEL/20/10002: 001 (BStBl 2020 I S. 524), inzwischen zweimal verlängert.

2 BMF vom 25.05.2020 – IV B 3 – S 1301-FRA/19/10018: 007 (BStBl 2020 I S. 535).

3 BMF vom 06.04.2020 – IV B 3 – S 1301-LUX/19/10007: 002 (BStBl 2020 I S. 475).

4 BMF vom 08.04.2020 – IV B 3 – S 1301-NDL/20/10004: 001 (BStBl 2020 I S. 477).

5 BMF vom 16.04.2020 – IV B 3 – S 1301-AUT/20/10002: 001 (BStBl 2020 I S. 480).

6 BMF vom 12.06.2020 – IV B 3 – S 1301-CHE/07/10015-01 (BStBl 2020 I S. 568).

2. Wie wäre es, wenn A ihren Wohnsitz im deutschen Weil am Rhein und ihre regelmäßige Arbeitsstätte im Schweizer Basel hätte?

Antwort

1. Nein, A kann geltend machen, dass die wegen der Corona-Maßnahmen tatsächlich im Home-Office geleisteten Arbeitstage als in den Niederlanden geleistete Arbeitstage gezählt werden.
2. Dies gilt auch, wenn der regelmäßige Arbeitsort in der Schweiz läge. Im Vergleich zu den Niederlanden sind die Besteuerungsfolgen aber andere.

Begründung

Zu 1: Da A im Inland einen Wohnsitz unterhält, unterliegt sie nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG mit sämtlichen in- und ausländischen Einkünften der deutschen Einkommensteuer.⁷ In welchem Umfang die Tätigkeit in Deutschland oder in den Niederlanden ausgeübt wird, ist in Bezug auf die unbeschränkte Steuerpflicht nicht von Bedeutung. Zwischen Deutschland und den Niederlanden besteht jedoch ein DBA, das gem. § 2 Abs. 1 AO bei der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zu beachten ist. Das DBA Niederlande ist in persönlicher und sachlicher Hinsicht auf A anwendbar.⁸ Gemäß Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA Niederlande sind die Arbeitseinkünfte der A grundsätzlich im Wohnsitzstaat Deutschland zu versteuern; die Niederlande haben nach Satz 2 der Vorschrift aber ebenfalls ein Besteuerungsrecht, soweit die den Einkünften zugrunde liegende Tätigkeit tatsächlich in den Niederlanden ausgeübt wird. Ohne Berücksichtigung der Konsultationsvereinbarung mit den Niederlanden (KonsVerNDL) vom 06.04.2020 hätte A den Teil ihrer Arbeitseinkünfte, der auf die Tätigkeit im Home-Office entfällt, somit allein in Deutschland zu versteuern. Tz. 2 KonsVerNDL stellt aber eine Tatsachenfiktion auf, nach der die nur wegen Corona im Home-Office geleistete Arbeit als in den Niederlanden ausgeübt gilt. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass A den zu Hause erledigten Arbeitsumfang anhand von Aufzeichnungen und einer entsprechenden Bescheinigung ihres Arbeitgebers belegt. Außerdem sieht Tz. 2 KonsVerNDL ausdrücklich vor, dass bei der Besteuerung in den Niederlanden ebenfalls von der Tatsachenfiktion auszugehen ist.

⁷ Vgl. H 1a „Allgemeines“ EStH.

⁸ Vgl. Art. 1, 2 Abs. 3, 4 DBA Niederlande.

*Unbeschränkte
Steuerpflicht*

*Konsultations-
vereinbarung*

Sofern die im Home-Office geleistete Arbeit aufgrund der Tatsachenfiktion der KonsVerNDL somit als in den Niederlanden ausgeübt gilt, stellt Deutschland als Ansässigkeitsstaat alle tatsächlich oder fiktiv in den Niederlanden erzielten Arbeitseinkünfte von der Besteuerung in Deutschland – unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts – gem. Art. 22 Abs. 1 Buchst. a und d des Abkommens frei.

Tätigkeit gilt als in den Niederlanden erbracht

Nach dem Wortlaut von Tz. 2 KonsVerNDL hat A aber auch die Möglichkeit, auf die Anwendung der Tatsachenfiktion zu verzichten. In diesem Fall wären die Einkünfte, die auf die Tätigkeit im Home-Office entfallen, gem. Art. 14 Abs. 1 Satz 1 DBA Niederlande ausschließlich in Deutschland zu versteuern.

Zu 2: Hätte A ihre regelmäßige Arbeitsstätte nicht in den Niederlanden, sondern in der Schweiz, wäre das DBA mit der Schweiz auf ihre Arbeitseinkünfte anzuwenden. Wie Art. 14 Abs. 1 DBA Niederlande weist Art. 15 Abs. 1 DBA Schweiz das Besteuerungsrecht für Arbeitseinkünfte zunächst dem Wohnsitzstaat Deutschland zu, gewährt der Schweiz aber ein Besteuerungsrecht, soweit die Tätigkeiten in der Schweiz ausgeübt worden sind. Auch die Konsultationsvereinbarung mit der Schweiz (KonsVerCHE) vom 12.06.2020 stellt in Tz. 2 die Tatsachenfiktion auf, dass aufgrund von Corona-Maßnahmen im Wohnsitzstaat geleistete Arbeit als in der Schweiz ausgeübt gilt. Deutschland als Ansässigkeitsstaat der A stellt diese Einkünfte gem. Art. 24 Abs. 1 Buchst. d DBA Schweiz unter Progressionsvorbehalt frei.⁹

Korrespondierende Regelung mit der Schweiz ...

Bei einer **Grenzgängertätigkeit** in der Schweiz ist aber auch Art. 15a DBA Schweiz zu beachten. Danach sind die Einkünfte der A in Deutschland nicht freizustellen, sondern unter Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Steuer in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer einzubeziehen. Voraussetzung für den „Grenzgängerstatus“ nach dem DBA Schweiz ist allerdings, dass die grundsätzlich erforderliche tägliche Rückkehr in den Wohnsitzstaat an nicht mehr als 60 Tagen durchbrochen wird. Da A aber wegen der Corona-Maßnahmen 13 Wochen und somit an mehr als 60 Tagen nicht von ihrem Wohnort aus zur Arbeit in die Schweiz gefahren und deshalb auch nicht an den Wohnort zurückgekehrt ist, entfielen ohne Berücksichtigung der KonsVerCHE der Grenzgängerstatus der A für das gesamte Jahr 2020. Die Folge wäre, dass ihre Arbeitseinkünfte in der Schweiz zu versteuern wären und Deutschland diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt von der deutschen Besteuerung aus-

... aber spezielle Grenzgängerregelung ...

... mit Steueranrechnung

⁹ Hierbei ist § 50d Abs. 8 EStG zu beachten, denn anders als nach dem DBA Niederlande ist die Freistellung nach dem DBA Schweiz seinem Wortlaut nach nicht davon abhängig, dass die Arbeitseinkünfte in der Schweiz tatsächlich besteuert werden.

nimmt. Nach Tz. 1 KonsVerCHE greift in diesem Fall aber die Fiktion, dass A i. S. von Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz arbeitstäglich in die Schweiz gefahren und nach Dienstschluss von dort zurückgekehrt ist. Aufgrund dieser Fiktion bleibt es für A trotz der Home-Office-Tage bei der Besteuerung der Arbeitseinkünfte in Deutschland.

Wahlrecht

Wie im Fall der Vereinbarung mit den Niederlanden sieht auch Tz. 4 Abs. 3 KonsVerCHE vor, dass A auf die Tatsachenfiktion verzichten kann. Die Konsultationsvereinbarungen führen also zu dem Ergebnis, dass der Grenzpendler einkommensteuerlich nicht schlechter gestellt wird, nur weil er aufgrund der Corona-Maßnahmen nicht an seinem ausländischen Arbeitsort tätig werden kann. Andererseits kann der Stpfl. unter Umständen eine Besserstellung bei der Besteuerung erreichen, indem er auf die in den Konsultationsvereinbarungen niedergelegten Tatsachenfiktionen verzichtet.

Verfasser: Dipl.-Betriebswirt (FH) Stephan Hüffmeier, Steuerberater, Hilden