

Steuerliche Stolperfallen bei Workation

Was Unternehmen bei „Workation“ steuerlich beachten müssen

Seit der Corona-Pandemie ist der Wunsch nach „Workation“ aus dem Berufsalltag von Personalabteilungen und Unternehmensjuristen nicht mehr wegzudenken. Liegt die Workation-Location im Ausland, sollte alles gut durchdacht sein, um den Wunsch rechtssicher erfüllen zu können. Nicht nur arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Aspekte sind betroffen. Auch das jeweilige nationale wie auch das internationale Steuerrecht müssen beachtet werden.

Text — Corina Gräßer, Ines Otte, Dr. Tatjana Ellerbrock, Tobias Mackenrodt

Dieser Beitrag gibt einen Überblick über die wichtigsten steuerlichen Themen bei einer Workation, damit Stolperfallen erkannt und aus dem Weg geräumt werden. Einleitend ist zu erwähnen, dass es mit Bezug auf die anwendbaren Rechtsnormen für die steuerrechtliche Handhabung grundsätzlich keinen Unterschied macht, ob die Workation in der EU oder in einem Drittland stattfindet. Anders als im Sozialversicherungsrecht, das durch europäische Verordnungen geprägt ist, die nicht in Drittstaaten gelten, sind im Steuerrecht vorrangig Abkommen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung (DBA) zwischen zwei Staaten zu beachten. Die von Deutschland abgeschlossenen DBA orientieren sich an dem Musterabkommen der OECD (OECD-MA) und sind nicht „nur“ europäisch, sondern international geprägt.

Workation im Ausland – Internationale Prägung von „Outbound“-Fällen

Bei der Kombination von „work“ und „vacation“ handelt es sich in der Regel um einen vorüber-

gehenden Wechsel des Arbeitsplatzes vom Inland an einen Ort im Ausland auf Wunsch der Beschäftigten. Es kommt aber auch vor, dass Arbeitgeber Workation für ihre Beschäftigten als gemeinsames Event zur Verbesserung des Zusammenhalts und der Zusammenarbeit organisieren. Steuerliche Implikationen ergeben sich vor allem bei Auslandsbezug sowohl auf der Unternehmens- als auch auf der Beschäftigtenebene. Welche Risiken bei Workation im Ausland für inländische Unternehmen (sog. „Outbound“-Fälle) bestehen, wird nachfolgend dargestellt.

Risiko der Betriebsstättenbegründung im Ausland

In Deutschland ansässige Unternehmen müssen bei Auslandssachverhalten prüfen, ob sie mit ihrem Unternehmensgewinn ausschließlich der deutschen Besteuerung unterliegen oder ob ein anderer Staat Steueransprüche mit Bezug auf einen Betriebsstättengewinn geltend machen kann. Dann kommt es zur Problematik einer Doppelbesteuerung derselben Einkünfte in verschiede-



Wird im Ausland eine Betriebsstätte begründet, kann dies als Anknüpfungspunkt für das Besteuerungsrecht des ausländischen Staates dort ebenfalls eine Steuerpflicht für die Einkünfte dieser Betriebsstätte auslösen.

denen Staaten. Relevant sind nationale Vorgaben der betroffenen Staaten sowie zwischenstaatliches Recht. Mit vielen Staaten hat Deutschland DBA, die als völkerrechtliche Verträge verbindlich regeln, wer letztlich ein Besteuerungsrecht erhält und durch welche Methode die Doppelbesteuerung konkret vermieden wird.

Wird im Ausland eine Betriebsstätte begründet, kann dies als Anknüpfungspunkt für das Besteuerungsrecht des ausländischen Staates dort ebenfalls eine Steuerpflicht für die Einkünfte dieser Betriebsstätte auslösen. Die Merkmale einer Betriebsstätte nach deutschem Recht (§ 12 AO) und nach zwischenstaatlichem Abkommensrecht (Art 5 OECD-MA) decken sich nur teilweise.

Übereinstimmend sind folgende Voraussetzungen maßgebend:

- Es muss sich um eine feste Geschäftseinrichtung handeln.
- Diese muss der Tätigkeit des Unternehmens dienen und muss von der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt werden.
- Regelbeispiele (insbesondere) sind:
 - Stätte / Ort der Leitung
 - Zweigniederlassung
 - Geschäftsstelle
 - Bauausführungen, die länger als sechs (§ 12 AO) bzw. zwölf (OECD-MA) Monate andauern.

Zu prüfen ist daher, ob der Arbeitsplatz im Ausland überhaupt eine feste Geschäftseinrichtung sein kann. Wird in Workation-Fällen typischerweise aus einem ausländischen Homeoffice heraus gearbeitet, ist dies in der Regel nicht der Fall. Es fehlt an einer Verfügungsbefugnis seitens des Arbeitgeber-Unternehmens.

Achtung: Es kann unternehmenspolitisch gewollt sein, bestimmte Kontingente in Hotels für Workation-Aufenthalte vorzuhalten. Dann sollte aus arbeitsrechtlicher Sicht geregelt werden, dass dennoch keine Zugriffsrechte der Unternehmen bestehen und die Privatheit betont wird. Andernfalls kann es sich um eine Geschäftseinrichtung handeln.

Allerdings stellt das Abkommensrecht daneben auch auf die Vertretungsposition ab. Das wird häufig übersehen und sollte unbedingt bei der Planung und Gestaltung der Workation-Programme berücksichtigt werden.

Die zeitliche Dauer einer Workation sollte generell und insbesondere bei Beschäftigten in Leitungspositionen oder mit Vertretungsbefugnissen möglichst kurz gehalten werden. Die Vertretungsbefugnis ist nach dem Musterabkommensrecht selbst dann anzunehmen, wenn eine Abschlussvollmacht nur faktisch, nicht rechtlich besteht; zum Beispiel auch in Fällen, in denen die beschäftigte Person nicht selbst in Vertretung unterzeichnet, aber gewöhnlich eine führende Rolle beim Vertragsabschluss einnimmt. Dadurch soll eine Umgehung durch Unterschrift einer sonstigen Person ausgeschlossen werden.

Das Risiko lässt sich mithin insbesondere dadurch bemessen, welche Tätigkeit die jeweils Betroffenen wie lange im Ausland ausüben und ob sie dort in vertretungsberechtigten Positionen gewöhnlich wirken.

Hier zeigt sich eine Verknüpfung zu arbeitsrechtlichen Regelungen, etwa was den Kreis derjenigen Personen angeht, die Workation machen dürfen und die Frage der Zulässigkeit einer möglicherweise erforderlichen Differenzierung.

Abkommensrecht

Gleichwohl sind die Begriffe der DBA immer abkommensrechtlich und nicht nach nationalen Vorgaben auszulegen. Das ist ähnlich wie die autonome europarechtliche Auslegung von europäisch geprägten Regelungen.

Liegen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthaltsort im Inland?

Andernfalls bedürfte es inländischer Einkünfte, damit es zu einem Besteuerungsrecht Deutschlands kommen könnte. Dann ist – verkürzt – ein inländischer Anknüpfungspunkt erforderlich. Im Fall der Lohneinkünfte etwa ein inländischer Ausübungs- oder Verwertungsort, sog. Arbeitsortprinzip (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG). Unter Verwerten in diesem Sinne ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) der Vorgang zu verstehen, durch den der Arbeitnehmer das Ergebnis seiner nicht-selbstständigen Arbeit seinem Arbeitgeber zuführt (BFH, Urteil vom 12.11.1986 – I R 69/83; BFHE 148, 295; BStBl. II 1987, 379). Es könne nur ein Nutzbarmachen gemeint sein, das an einem Ort geschieht, der von dem der Ausübung verschieden sein kann. Dabei komme es aber auf die Verwertung durch die steuerpflichtige Person selbst, also die beschäftigte Person an. Die Verwertung seitens des Unternehmens ist insoweit nicht entscheidend.

183-Tage-Regel

Bei Überschreiten ist eine rückwirkende Korrektur der Gehaltsabrechnung bzgl. der Lohnsteuer erforderlich; nicht aber bzgl. Sozialversicherungsbeiträgen, wenn eine A1-Bescheinigung ausgestellt ist, die die Sozialversicherung in Deutschland nachweist.

Zwischenfazit

Wichtig ist, dass bei Prüfung, ob im Ausland eine Betriebsstätte begründet wird, primär die Vorgaben des ausländischen Staates maßgebend sind. Denn danach entscheidet sich aus dessen Sicht, ob eine Betriebsstätte vorliegt. Hier gibt es unzählige Unterschiede; es kommt daher immer auf das Zielland an. In einem nächsten Schritt entscheidet das DBA, welcher Staat besteuern darf.

Als sicherster Weg wird die Gestaltung betrachtet, die maximal einen Monat Auslands-Workation erlaubt. Hier wird die zeitliche Anknüpfung regelmäßig nicht für eine ausländische Betriebsstättenbegründung ausreichen. Es sind aber in jedem Fall die im Zielland geltenden Regelungen zu prüfen. Das ist unumgänglich.

Dabei ist zu betonen, dass dies pragmatische Lösungsansätze für die neue Lebenswirklichkeit sind. Insoweit gibt es noch keine ausdrücklichen Gesetzes- oder Abkommensregeln, konkretisierende Rechtsprechung oder Verwaltungsanweisungen.

Vorsicht bei der Lohnsteuer

Zu beachten ist, dass inländische Unternehmen den Lohnsteuerabzug sowohl bei unbeschränkter als auch bei beschränkter Steuerpflicht ihrer Beschäftigten durchzuführen haben. Bei unbeschränkter Steuerpflicht müssen sämtliche Einkünfte (Welteinkommensprinzip), bei beschränkter Steuerpflicht nur inländische Einkünfte in Deutschland versteuert werden.

Nach deutschem Recht ist für eine unbeschränkte Steuerpflicht maßgeblich, ob Beschäftigte ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 9 AO) oder einen Wohnsitz (§ 1 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 AO) in Deutschland haben.

Dann ist zu prüfen, ob dem anderen Staat nach dessen nationalem Steuerrecht ebenfalls ein Besteuerungsrecht zukommt.

Hier helfen sodann erneut die DBA. Art. 15 OECD-MA regelt, welchem Land das Besteuerungsrecht bei Einkünften aus unselbständiger Arbeit zusteht. Es wird zunächst gefragt, wo eine Person ansässig ist – im Fall von Beschäftigten, wo sie im Sinne des Art. 4 Abs. 1 OECD-MA aufgrund des Wohnsitzes oder des ständigen Aufenthaltes [...] steuerpflichtig sind. In Workation-Fällen wird



Als sicherster Weg wird die Gestaltung betrachtet, die maximal einen Monat Auslands-Workation erlaubt. Hier wird die zeitliche Anknüpfung regelmäßig nicht für eine ausländische Betriebsstättenbegründung ausreichen.

aufgrund der zeitlichen Beschränkung jedenfalls der Wohnsitz, regelmäßig auch der gewöhnliche Aufenthalt – je nach Dauer, in Deutschland verbleiben.

Deutschland hat das Besteuerungsrecht nach einem Regel-Ausnahme-Prinzip, wenn

- die Tätigkeit im Ausland nicht länger als 183 Tage innerhalb von 12 Monaten ausgeübt wird (sog. 183-Tage-Regel),
- die Vergütung vom inländischen Unternehmen gezahlt wird und
- die Vergütung nicht von einer Betriebsstätte im Ausland getragen wird.

Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, kann es dazu kommen, dass die Einkünfte in in- und ausländische aufzuteilen sind.

Achtung: Anders verhält es sich im Sozialversicherungsrecht, das eine Aufteilung möglichst vermeiden soll. Dort gilt das Territorialitätsprinzip und es wird zunächst an den Tätigkeitsort angeknüpft. Hiervon ausgehend sind dann Ausnahmen für die Staaten des Europäischen Wirtschaftsraums¹ und der Schweiz² oder Drittstaaten³ zu prüfen. Eine Mitgliedschaft im deutschen Sozialversicherungssystem muss durch die A1-Bescheinigung bzw. eine entsprechende Bescheinigung für Nicht-EU Länder nachgewiesen werden.

Fazit & Analyse-Check

Unternehmen müssen mit der Erwartung von Beschäftigten umgehen, dass eine vorübergehende Tätigkeit im Ausland möglich ist. Diese Lebenswirklichkeit lässt sich als Chance begreifen, um im „war for talents“ Beschäftigten einen begehrten Benefit zu gewähren. Das damit entgegengebrachte Vertrauen in die eigenen Beschäftigten zahlt sich insbesondere aus, wenn es gelingt, den Prozess reibungslos zu begleiten. Denn dadurch kann die Identifizierung mit dem Unternehmen und seinen Werten bindungswirksam steigen. Hierbei lohnt sich eine vorausschauende Planung und Gestaltung nicht nur bezogen auf das reine Arbeitsrecht, sondern auch unter Berücksichtigung steuerrechtlicher Anforderungen. Unvorhergesehene Risiken lassen sich dadurch verringern.

Die Analyse eines steuerlichen Risikos sollte anhand folgender Merkmale durchgeführt werden:

- Urlaubsort
- Aufenthaltsdauer
- Position und Tätigkeit des „workationeers“
- Faktische oder rechtliche Vertretungsbefugnis
- Veranlassung durch Beschäftigte ohne unternehmensbezogene Ziele

In typischen Workation-Situationen wird der Auslandsaufenthalt deutlich unter sechs Monaten liegen. Die vertretene Auffassung „je kürzer, desto sicherer“,⁴ ist eine prägnante Darstellung

der Risikoanalyse. Denn dauert der Aufenthalt etwa nur vier Wochen und schließt sich ein Urlaub oder Familienbesuch an, so kann voraussichtlich weder von einer Geschäftseinrichtung noch von einer Vertreterbetriebsstätte mangels ausreichender Verbindung gesprochen werden.

Je nach Urlaubsort sind die Regelungen eines Doppelbesteuerungsabkommens und der betroffenen nationalen Steuervorgaben aber immer zu prüfen.

Bei der Frage eines Besteuerungsrechts wegen Begründung einer Betriebsstätte spielt die Position und die Rechtsmacht der betroffenen Beschäftigten eine entscheidende Rolle. Allerdings relativiert sich das voraussichtlich mangels ausländischen sonstigen Anknüpfungspunktes wegen der privaten Veranlassung seitens der Beschäftigten. ■



Corina Gräßer, LL.M.,
ist Rechtsanwältin und Fachanwältin für Steuerrecht bei Mazars in Berlin.



Ines Otte
ist Director, Rechtsanwältin und Steuerberaterin bei Mazars in Berlin.



Dr. Tatjana Ellerbrock
ist Partnerin, Fachanwältin für Steuerrecht und für Arbeitsrecht bei Mazars in Berlin. Sie leitet die Praxisgruppe Arbeitsrecht.



Tobias Mackenrodt, LL.M.,
ist Partner, Rechtsanwalt und Steuerberater bei Mazars in Frankfurt am Main. Er verantwortet den Bereich Internationale Mitarbeiterentsendung.

¹ EWR – das heißt alle EU-Staaten sowie Island, Liechtenstein und Norwegen.

² EU-Verordnungen Nr. 883/2004 und Nr. 987/2009.

³ D.h. bilaterale Sozialversicherungsabkommen oder Anwendung des jeweiligen internationalen Sozialversicherungsrecht, in Deutschland §§ 4 f. SGB IV.

⁴ vgl. Birnbaum, DStR 2022, 2079 (2081).