

Bestehen die neuen Regelungen der Finanzverwaltung zum Homeoffice den Praxistest?

Das Homeoffice gehört mittlerweile zum Arbeitsalltag. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 5. Februar 2024 zu den zahlreichen offenen ertragsteuerlichen Fragestellungen rund um die Nutzung des Homeoffices Stellung genommen. Ein detaillierter Blick auf das neue BMF-Schreiben lohnt sich aufgrund der Wechselwirkung mit der persönlichen Besteuerung auch für Arbeitgeber.

Auch wenn eine weltweite KPMG-Umfrage unter 1.325 CEOs großer internationaler Konzerne jüngst ergeben hat, dass in den kommenden Jahren eine verstärkte Rückkehr der Mitarbeitenden ins Büro zu erwarten ist und in Deutschland bereits einige wichtige Unternehmen über eine Begrenzung der Homeofficetätigkeit nachdenken, steht außer Frage, dass das Homeoffice auch in Zukunft zum „New Normal“ der mobilen, flexiblen Arbeitswelt gehören wird. Dies gilt für die Homeofficenutzung in rein nationalen Fallgestaltungen genauso wie für die Nutzung von häuslichen Räumlichkeiten bei grenzüberschreitenden Remote-Working-Sachverhalten. Die Praxiserfahrung zeigt auch, dass das Homeoffice mittlerweile von allen Mitarbeitenden-

gruppen regelmäßig genutzt wird: vom Berufseinsteiger über den Vertriebsmitarbeiter bis hin zum Mitglied der Geschäftsführung.

Bei einer solchen Praxisrelevanz war es an der Zeit, dass die Finanzverwaltung zu den zahlreichen offenen steuerlichen Fragestellungen rund um die Nutzung des Homeoffice Stellung nimmt.

Mit Schreiben vom 5. Februar 2024 zu den Änderungen des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEO) hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) nun reagiert. Ein detaillierter Blick auf das neue BMF-Schreiben lohnt sich:

Zunächst einmal ist der Finanzverwaltung das Bemühen zuzugestehen, die im internationalen Kontext ohnehin bereits sehr pragmatischen deutschen Regelungen zur Homeofficenutzung weiter zu vereinfachen.

Vor diesem Hintergrund ist die Klarstellung des BMF zu begrüßen, wonach die Tätigkeit eines Arbeitnehmenden in dessen Homeoffice mangels ausreichender Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmenden in der Regel weder für nationale noch für abkommensrechtliche Zwecke eine Betriebsstätte begründen soll.

Dies gilt nach Auffassung des BMF auch dann, wenn

- der Arbeitgeber die Kosten für das Homeoffice und dessen Ausstattung übernimmt;
- der Arbeitnehmende als Vermieter und der Arbeitgeber als Mieter einen Mietvertrag über häusliche Räume des Arbeitnehmenden abschließen (außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen) oder
- dem Arbeitnehmenden kein anderer Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.





Leider lässt die Finanzverwaltung an dieser Stelle offen, welche vom Regelfall abweichenden Fallgestaltungen der Homeofficenutzung zukünftig aus Sicht der Finanzverwaltung noch ein Betriebsstättenrisiko begründen könnten. Auch diesbezüglich wäre eine Klarstellung der Finanzverwaltung wünschenswert gewesen.

Deutlich kritischer ist allerdings die Anwendung der neuen Verwaltungsregelungen auf grenzüberschreitende Sachverhalte. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll das Homeoffice in den voranstehenden Fällen auch abkommensrechtlich aus deutscher Anwenderstaatsperspektive keine Betriebsstätte begründen. Diese Sichtweise wird in der Praxis zu Konflikten führen, da zahlreiche OECD-Mitgliedstaaten abweichend zur Auffassung des BMF der Auslegung des OECD-Musterkommentars folgen und das Kriterium der Verfügungsmacht weiter interpretieren:

Where, however, a home office is used on a

continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise's business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise.

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle angemerkt, dass nach unserer Praxiserfahrung die Finanzverwaltung in zahlreichen OECD-Ländern auch bei Erstattung von Kosten im Zusammenhang mit dem Homeoffice und bei dem Abschluss eines Mietvertrages über häusliche Räumlichkeiten des Arbeitnehmers eine Verfügungsbefugnis des Arbeitgebers über das Homeoffice des Arbeitnehmers unterstellt.

Bei der Auslegung von Abkommensvorschriften

kommt dem OECD-Musterkommentar aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung lediglich eine Indizwirkung zu, die für die innerstaatliche Anwendung widerlegt ist, wenn sich ein anderes Abkommensverständnis aus einem BMF-Schreiben oder einer sonstigen Verwaltungsanweisung ergibt. Entsprechend wird die Bindungswirkung des AEAO für die Finanzverwaltung durch den OECD-Musterkommentar nicht berührt, sodass mit einer Zunahme von Qualifikationskonflikten insbesondere in Outbound-Fällen, wie dem folgenden Beispielfall, zu rechnen ist:

Ein in Frankreich ansässiger Mitarbeitender einer deutschen GmbH arbeitet ausschließlich in seinem französischen Homeoffice. Ein Büro am Sitz der Gesellschaft in Deutschland wird dem Mitarbeitenden nicht zur Verfügung gestellt.

Die französische Finanzverwaltung würde in diesem Fall vermutlich nach nationalem Recht vom Vorliegen einer französischen Betriebsstätte der deutschen GmbH ausgehen und sich bei der Begründung des französischen Besteuerungsrechts auf die Auslegung des OECD-Musterkommentars berufen, während die deutsche Finanzverwaltung aufgrund der Bindungswirkung des AEAO die Freistellung der französischen Betriebsstätten-einkünfte nach dem DBA Frankreich versagen müsste.

Eine Doppelbesteuerung der entsprechenden Betriebsstätte-einkünfte wäre die unerwünschte Folge. Zur Beseitigung dieses Doppelbesteuerungsrisikos stehen dem Steuerpflichtigen verfahrensrechtlich nur das Verständigungsverfahren nach Art. 25 DBA Frankreich sowie das Verständigungsverfahren nach EU-Doppelbesteuerungsabkommen-Streitbeilegungsgesetz zur Verfügung.

Um Doppelbesteuerungen für deutsche Unternehmen von vornherein bzw. langwierige und kostenintensive Verständigungsverfahren im Nachhinein zu vermeiden, wäre eine Äußerung des BMF dahingehend begrüßenswert, inwieweit im Fall der Begründung einer ausländischen Homeofficebetriebsstätte eine Anerkennung der ausländischen Betriebsstätte und die entsprechende Freistellung der Betriebsätteneinkünfte in Deutschland erfolgen kann.

Während die Finanzverwaltung im Regelfall eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice des Arbeitnehmers ausschließt, scheint sie im Falle der Homeofficenutzung durch Führungskräfte von diesem Grundsatz abzuweichen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann Verfügungsmacht über das Homeoffice durch einen Arbeitnehmenden, der Leitungsfunktionen ausübt, vermittelt werden.

Leider führt die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang nicht weiter aus, warum und anhand welcher Kriterien die steuerliche Beurteilung der Homeofficenutzung bei Leitungsfunktionen anders als bei „regulären“ Arbeitnehmenden erfolgen soll. Außerdem bleibt unklar, wie der Begriff der Leitungsfunktion in diesem Zusammenhang zu verstehen ist.

Offen bleibt folglich, ob mit dem Begriff „Leitungsfunktion“ ausschließlich die mit der Geschäftsleitung betrauten gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft (Vorstände, Geschäftsführer) erfasst werden oder ob der Anwendungsbereich auch auf leitende Angestellte ohne Geschäftsführungsbefugnis (bspw. Regional-, Bereichs- oder Abteilungsleiter) ausgedehnt werden soll.

Einige oder alle der hier beschriebenen Leistungen sind möglicherweise für KPMG-Prüfungsmandanten und deren verbundene Unternehmen unzulässig.

Fazit

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass die grundsätzlichen Klarstellungen im Hinblick auf den Ausschluss einer Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice des Arbeitnehmers sehr begrüßenswert sind. In vielen Praxisfällen werden die Ausführungen der deutschen Finanzverwaltung hinsichtlich der Mitigierung potenzieller Betriebsstättenrisiken für mehr Rechtssicherheit sorgen. Allerdings hat die Finanzverwaltung auch neue Fragen eröffnet, ohne entsprechende Antworten für die Anwenderpraxis zu liefern. Für die Praxis bedeutet dies ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit, nicht nur im Hinblick auf den nationalen, sondern auch für den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff. Hier bedürfen die neuen Regelungen unbedingt einer schnellen und präzisen Überarbeitung durch die Finanzverwaltung.

Ansprechpartner:



[Axel Beaucamp](#)

Partner, Tax, Leiter der Country Practice Belgien KPMG AG WPG

Kontakt über:

Redaktion KPMG Global Mobility News

de-GMS-contact@kpmg.com

Global Mobility Services Newsletter abonnieren:

Bleiben Sie auf dem Laufenden – [hier](#) können Sie die KPMG Global Mobility News abonnieren

Weitere Global Mobility News finden Sie auf unserer Übersichtsseite im Internet.



German Tax Facts App
Wichtige Themen, News und Events rund um Steuern



www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia



Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.