

IStR-Länderbericht

Europäische und internationale Rechtsentwicklungen im Überblick

Heft 11/2021

von Rechtsanwalt Johannes Kippenberg, LL.M., München

3. Juni 2021

Inhalt:

Internationale Organisationen

OECD: Aktualisierung des Leitfadens zu Auswirkungen der Covid-19-Pandemie auf DBA

Deutsches Außensteuerrecht

Änderung der Grundsätze zu Verrechnungspreisen nach dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz

Ausländische Rechtsentwicklungen

Schweiz: Vorgesehene Reform zur Quellensteuerbefreiung von Zinsen

Internationale Organisationen

OECD: Aktualisierung des Leitfadens zu Auswirkungen der Covid-19-Pandemie auf DBA

Die OECD hatte im April 2020 eine erste Analyse der Auswirkungen der Covid-19-Krise auf DBA und am 21.1.2021 eine Aktualisierung des Leitfadens zu Auswirkungen der Covid-19-Pandemie auf DBA publiziert. Die einzelnen Abschnitte des Leitfadens skizzieren die Anwendbarkeit der bestehenden Vorschriften sowie den OECD-Kommentar zu folgenden Fragen:

- Begründung von Betriebsstätten durch Homeoffice, abhängige Vertreter sowie bei Unterbrechungen von Baustellen,
- Änderungen der steuerlichen Ansässigkeit von Gesellschaften und Einzelpersonen und die Anwendung der „Tie-breaker“-Regelung auf Doppelsässige und
- Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit, dh Zahlungen im Rahmen von Konjunkturpaketen, „festsitzende“ Arbeitnehmer, Grenzgänger und Telearbeit aus dem Ausland.

1. Begründung von Betriebsstätten

Nach Ansicht der OECD soll der außergewöhnliche und vorübergehende Wechsel des Standorts, an dem Arbeitnehmer aufgrund der Covid-19-Pandemie tätig sind, wie zB die Arbeit aus dem Homeoffice, keine neuen Betriebsstätten für den Arbeitgeber begründen. Dies soll auch für zeitweilige Abschlüsse von Verträgen im Homeoffice durch Arbeitnehmer oder Vertreter und für Bau- und Montagebetriebsstätten gelten, welche aufgrund der Covid-19-Pandemie vorübergehend unterbrochen werden.

1.1 Homeoffice

Ein Homeoffice kann eine Betriebsstätte darstellen, wenn es kontinuierlich für die Ausübung der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens verwendet wird und von dem Arbeitnehmer die Nutzung des Homeoffice für seine Tätigkeit verlangt wurde.

Die Tätigkeit im Homeoffice aufgrund der Covid-19-Pandemie soll nach Ansicht der OECD nicht zu einer Betriebsstätte führen. Entweder weil eine solche Tätigkeit nicht über ein ausreichendes Maß an Beständigkeit oder Kontinuität verfügt oder weil das Homeoffice nicht in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht.

1.2 Vertreter-Betriebsstätte

Für die Begründung einer Betriebsstätte durch einen abhängigen Vertreter ist wichtig zu beurteilen, ob der Arbeitnehmer diese Tätigkeiten „gewöhnlich“ ausübt.

Die OECD ist der Meinung, dass die Tätigkeit eines Arbeitnehmers oder Vertreters nicht als gewöhnlich anzusehen ist, wenn dieser nur aufgrund der Covid-19-Maßnahmen von zu Hause aus arbeitet.

1.3 Bau- und Montage-Betriebsstätte

Die Begründung einer Bau- und Montage-Betriebsstätte bemisst sich ua durch eine Tätigkeit von bestimmter Dauer. Viele Tätigkeiten auf Baustellen wurden durch die Covid-19-Pandemie vorübergehend unterbrochen. Die Dauer einer vorübergehenden Unterbrechung wird jedoch bei der Berechnung, ob eine Betriebsstätte vorliegt, grundsätzlich berücksichtigt. Die vorübergehende Unterbrechung hat also keine Auswirkung auf das Entstehen einer Betriebsstätte.

Der OECD-Kommentar enthält keine genaue Definition der „vorübergehenden“ Unterbrechung. Unabhängig hiervon empfiehlt die OECD, dass Unterbrechungen, die durch inländische Covid-19-Beschränkungen hervorgerufen wurden, nicht in die Berechnung der Zeitschwellen für Bau- und Montage-Betriebsstätten einbezogen werden sollten. Danach würde eine Betriebsstätte nicht entstehen, wenn die Dauerprüfung nur dadurch erfüllt würde, dass Tage berücksichtigt werden, in denen der Betrieb auf der Baustelle aufgrund von Covid-19-Beschränkungen verhindert wurde.

2. Ansässigkeitswechsel bei Unternehmen

Nach Ansicht der OECD ist ein vorübergehender Standortwechsel von Vorstandsmitgliedern oder anderen leitenden Angestellten aufgrund der Covid-19-Pandemie eine außergewöhnliche und vorübergehende Situation, welche keine Änderung der steuerlichen Ansässigkeit basierend auf einem DBA auslöst.

54 IStR-LB

3. Ansässigkeitswechsel bei natürlichen Personen

Trotz der Komplexität der Vorschriften und ihrer Anwendung auf eine Vielzahl potenziell betroffener Personen ist es nach Meinung der OECD unwahrscheinlich, dass die Covid-19-Reisebeschränkungen zu Änderungen bei der steuerlichen Ansässigkeit nach einem DBA führen.

Die OECD nennt hier die zwei wesentlichsten Situationen:

- Eine Person ist vorübergehend nicht zu Hause (zB im Urlaub) und sitzt wegen der Covid-19-Pandemie in einem anderen Land fest, wodurch sie dort eine Ansässigkeit nach innerstaatlichem Recht begründet.
- Eine Person arbeitet in einem Land (dem „aktuellen Heimatland“) und ist dort ansässig, kehrt aber aufgrund der Covid-19-Situation vorübergehend in ihr „früheres Heimatland“ zurück und begründet auch dort wieder einen Ansässigkeitsstatus.

In beiden Szenarien kommt die OECD zu dem Schluss, dass ein Wechsel der Ansässigkeit bei Anwendung der „Tie-breaker“-Regelung (Zentrum lebenswichtiger Interessen, gewöhnlicher Aufenthaltsort und Staatsangehörigkeit) nicht zu Verwerfungen führen darf, sofern dies nur aufgrund von Covid-19-Pandemie-Maßnahmen im Bereich der öffentlichen Gesundheit geschieht.

4. Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit

In den aktuellen Leitlinien werden die nachfolgenden Sachverhalte vor dem Hintergrund der Regelung in Art. 15 OECD-MA betrachtet:

- Lohnzuschüsse und ähnliche Einkünfte von Grenzgängern, die aufgrund von Beschränkungen ihre Arbeit nicht verrichten können.
- Arbeitnehmer, die in einem Staat festsitzen, in dem sie nicht wohnhaft sind, aber zuvor eine Beschäftigung ausgeübt haben.
- Arbeitnehmer, die in einem Staat ansässig sind und aus der Ferne für einen Arbeitgeber in einem anderen Staat arbeiten (Telearbeit).

5. Grenzgänger

Nach Ansicht der OECD sind Lohnzuschüsse basierend auf Maßnahmen aufgrund der Covid-19-Pandemie dem Staat zuzurechnen, an dem die Beschäftigung bis dato ausgeübt wurde.

6. Festsitzende Arbeitnehmer

Bei Durchführung der 183-Tage-Prüfung sind Anwesenheitstage aufgrund der Covid-19-Pandemie-Maßnahmen nach Ansicht der OECD außer Acht zu lassen.

7. Telearbeit

Im Falle von Telearbeit kann die durch die Covid-19-Pandemie bedingte Ausübung der Tätigkeit aus einem anderen, dritten Staat dazu führen, dass der Arbeitgeber in diesem Staat zur Abführung von Lohnsteuer verpflichtet wird. Diese Änderung führt zu Compliance- und Verwaltungskosten für Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Die OECD verweist hier auf einige Rechtsordnungen, welche hierfür Leitlinien und administrative Erleichterungen veröffentlicht haben, um den zusätzlichen Aufwand zu verringern.

Martin Loibl, RA, WTS München