
Geschäftsführung

RA Berthold Welling

VCI e.V.
Neustädtische Kirchstraße 8
10117 Berlin
Tel. (030) 20 05 99 10
Fax (030) 20 05 99 99
welling@vci.de

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
beliner.steuergespraech@pplaw.info

Online-Veranstaltung - 79. Berliner Steuergespräch

„Der Ort der Arbeit“

Tagungsbericht von *Berthold Welling*
und *Dr. Andreas Richter LL.M.* ¹

Berlin, den 13. September 2021

Aufgrund der COVID-19-Pandemie kam es global zu einem rasanten Anstieg von mobiler und flexibler Arbeit. Seitdem arbeiten weltweit viele Menschen im Home-Office oder an einem anderen Ort ihrer Wahl. Aus diesem Grund befassen sich Politik und Wirtschaft intensiv mit der Entwicklung zeitgemäßer Arbeitsmodelle, von deren Flexibilität Arbeitgeber und Arbeitnehmer gleichermaßen profitieren können.

Die erfolgreiche Umsetzung grenzüberschreitender Arbeitskonzepte setzt die Überwindung diverser (auch steuerlicher) Hürden voraus, bietet jedoch auch Chancen für alle Beteiligten. Auf der einen Seite müssen Aspekte wie Compliance-Anforderungen, Sanktionsrisiken, doppelte Steuerbelastungen, Dokumentations- und Offenlegungspflichten sowie die Bindung an das Unternehmen beachtet werden. Auf der anderen Seite steigert das Angebot mobiler Arbeit die Attraktivität des Arbeitgebers, führt zu Zeit- und Kostenersparnissen im Hinblick auf Reisen und Büroräume und ermöglicht es Arbeitnehmern, bei der Einteilung von Beruf und Privatem zeitlich und örtlich flexibler zu sein.

In Deutschland gibt es weder einen gesetzlichen Home-Office-Anspruch noch eine entsprechende Home-Office-Pflicht. Erst Anfang 2021 wurde ein erster Gesetzesentwurf des Bundesarbeitsministeriums zur Regelung der mobilen Arbeit („Mobile Arbeit-Gesetz“, MAG) in die Ressortabstimmung gegeben.

Das 79. Berliner Steuergespräch, welches von *Prof. Dr. Roman Seer*² moderiert wurde, bot den Referenten und *Prof. Dr. Ekkehart Reimer*³ und *MRin Silke Bruns*⁴, den Mit-Diskutanten *Carsten Butenschön*⁵, *Angela Hanack*⁶ und *Meinhard Wittwer*⁷ sowie den Teilnehmenden eine Plattform, um die dynamischen Entwicklungen in der Arbeitswelt zu reflektieren und die damit einhergehenden Herausforderungen zu diskutieren.

A. Referate

I. Die Sicht der Wissenschaft

Nach Herr *Prof. Reimer* habe das Thema steuerliche Relevanz vor allem im Bereich des Home-Office erlangt. Das Home-Office werde auch nach Corona nicht wieder eine untergeordnete Rolle spielen, sondern bleibe voraussichtlich auch zukünftig ein fester Bestandteil der Arbeitswelt. Die Arbeitsorte der Vergangenheit seien nicht unbedingt auch weiter die Arbeitsorte der Zukunft. Das Thema der Arbeitsorte und Arbeitswege habe eine besondere steuerrechtliche Relevanz, auch bzw. gerade dann, wenn Gehälter normal weitergezahlt werden und Unternehmen profitabel bleiben – die ökonomische Relevanz von Arbeit also vergleichsweise konstant bleibe. Es brauche eine Neuausrichtung für die post-pandemische Zeit mit Veränderungen, die das materielle Steuerrecht bereitstelle.

1. Ortsrelevanz in den Steuergesetzen

Zunächst wolle er auf das innerstaatliche Steuerrecht für (vor allem) Arbeitnehmer eingehen. Er gehe davon aus, dass es bei dem hohem Wohnkostengefälle zwischen Stadt und Land bleiben werde. Die Arbeitswege würden sich für die Arbeitnehmer durch die CO₂-Bepreisung perspektivisch weiter verteuern und zugleich werde der Druck auf öffentliche Haushalte massiv zunehmen. Damit sei auch der Spielraum für Steuerreformen im Bereich der Anerkennung von Posten, die mit Arbeitsorten und Arbeitswegen in Zusammenhang stehen, eröffnet.

a) Ortsrelevanz im EStG

Das Einkommensteuerrecht folge dem objektiven Nettoprinzip und damit dem Grundsatz, dass erwerbsbedingte Aufwendungen abziehbar seien. Dieses beruhe auf einer einfachgesetzlichen Grundentscheidung. Es habe zwar große Tradition, sei aber vom BVerfG nicht zu einem Verfassungsgrundsatz erklärt worden. Der Aufwandsabzug werde somit nicht generell gefordert. Gesetzgeber und Verwaltung seien aber verpflichtet, die Grundentscheidung folgerichtig und im Grundsatz diskriminierungsfrei zu spezifizieren.

Dass ein bruchloser Abzug von erwerbsbedingten Aufwendungen aber nicht immer gelinge, zeige das Recht der Berücksichtigung der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers. Einfachgesetzlich sei der Abzug von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ausgesprochen voraussetzungsreich. Abzugsgrenzen sei das Arbeitszimmer zunächst vom Betriebszimmer und von betriebss-tättenähnlichen Räumen – die Kosten eines außerhäuslichen Raumes könnten im Grunde unbe-

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei POELLATH, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Geschäftsführer des VCI e.V., Frankfurt am Main, und für Recht, Steuern und Nachhaltigkeit verantwortlich. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuer-gespräche e.V.

² *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls und Leiter des Instituts für Steuerrecht und Steuervollzug an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuer-gespräche e.V.

³ *Prof. Dr. Ekkehart Reimer* ist Professor am Institut für Finanzrecht der Universität Heidelberg.

⁴ *MRin Silke Bruns* ist Referatsleiterin beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

⁵ *Carsten Butenschön* ist Steuerberater und Vizepräsident des Deutschen Steuerberaterverbandes, Berlin.

⁶ *Frau Angela Hanack* ist Teamleiterin LSt in der Konzernsteuerabteilung der Deutsche Telekom AG, Bonn.

⁷ *Meinhard Wittwer* ist Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München.

grenzt abgezogen werden. Soweit nun aber die Abzugsbegrenzung eingreife, verlange der Kostenabzug, auch nach einigen Verschärfungen der letzten Zeit, dass an sich für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen dürfe. Die Pandemie habe hier nun zwei wichtige Neuerungen hervorgebracht.

Auf der Auslegungsebene sei die erste Erkenntnis, dass ein anderer Raum dann nicht zur Verfügung stehe, wenn der Arbeitnehmer in die Quarantäne geschickt werde. Ein angeordnetes Zuhause-Bleiben des Arbeitnehmers führe also dazu, dass die Abzugsbeschränkung für diese Zeit entfalle. Außerdem sei eine substantielle Erweiterung der Abzugsmöglichkeiten eingeführt worden für Fälle, in denen kein häusliches Arbeitszimmer vorliege, sowie für Fälle, in denen Steuerpflichtige freiwillig auf den zulässigen Abzug für ein häusliches Arbeitszimmer verzichteten.

Auch nach diesen Ergänzungen und Erleichterungen bleibe aber die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bzw. häusliches Arbeiten außerhalb eines Arbeitszimmers verfassungsrechtlich „vermintes Gelände“.

Auch der Entfernungspauschale komme große Breitenwirkung zu. Sie betreffe zwar nicht den Ort der Arbeit als solche, sondern als relative Größe die Distanz zwischen Arbeits- und Wohnort. Als Teil des Klimaschutzprogramms 2030 sei bereits 2019 eine Erhöhung der Entfernungspauschale beschlossen worden. Die Entfernungspauschale sei zum 01.01.2021 um 5 Cent auf 35 Cent je Entfernungskilometer (jedoch erst ab dem 21. Entfernungskilometer) gestiegen. Zum Veranlagungszeitraum 2024 werde es eine weitere Erhöhung geben. Allerdings sei die aktuelle Gesetzgebung eine sog. „sunset legislation“, da die Erhöhungen nach 2026 ersatzlos wegfielen, sodass dann wieder der einheitliche niedrigere Satz gelte. Dies bedürfe einer Rechtfertigung vor dem allgemeinen Gleichheitssatz. Lenkungsziel und damit Rechtfertigungsgrund sei das Bestreben, Wohnort und Arbeitsort der Steuerpflichtigen näher zusammenzuführen. Dies sei ein klimapolitisches, umweltpolitisches sowie städtebauliches Anliegen. Die temporäre Abfederung der gestiegenen Energiekosten würde langfristig vom Lenkungsziel überlagert werden.

Im Rahmen der Mobilitätspauschale sei eine kleine Subvention (4,9 Cent pro Entfernungskilometer) eingeführt worden für Arbeitnehmer, die unterhalb des Grundfreibetrags lägen und für die daher keine Einkommensteuer entstehe. In dieser Regelung gebe es eine starke Progression der Aufwandsberücksichtigung, die verfassungsrechtlich erhöht rechtfertigungsbedürftig sei. Vor diesem Hintergrund habe er Zweifel im Hinblick darauf, ob diese Regelung verfassungsrechtlich tatsächlich bestehen könne.

b) Ortsrelevanz im GewStG

Der Ort der Arbeit könne im Rahmen der Gewerbesteuer grundsätzlich eine Betriebsstätte begründen. Zentrale Voraussetzungen (§ 12 AO) seien hierfür einerseits eine gewisse Ortsfestigkeit bzw. zeitliche Stabilität sowie andererseits die Verfügungsgewalt des Prinzipals. Dieser Punkt sei von besonderer Bedeutung. Auch der Arbeitsort des Arbeitnehmers könne unter Umständen eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründen, selbst wenn sich dieser niemals dorthin begeben.

Maßgeblich sei hier das Merkmal der Verfügungsgewalt des Arbeitgebers. Diese läge nicht schon deswegen vor, weil der Arbeitnehmer an seinem Arbeitsort als Teil eines betrieblichen Organismus seiner nichtselbstständigen Arbeit nachgehe. Bestimmte Einflüsse wie bspw. ein Mietkostenzuschuss, Vorgaben für die äußere Gestaltung des Hintergrundes, Sicherheitsvorkehrungen etc. könnten unter Umständen die Verfügungsgewalt des Arbeitgebers begründen.

Das Zerlegungsrecht (§§ 38 ff. GewStG) habe ebenfalls eine Steuerungsfunktion auf der Arbeitgeberseite. Eine Gestaltung sei entlang der Zerlegungsregeln und des Gefälles der Gewerbesteuer je nach kommunalen Hebesätzen möglich. Gewerbesteuerpflichtige Unternehmen oder Unternehmensgruppen könnten so durch eine Umhängung von Arbeitnehmern aus der Innenstadt auf eine Niedrigsteuergemeinde Zerlegungsanteile in eine Niedrigsteuergemeinde verlagern. Gelegentlich werde davon sogar unter anschließender steuerneutraler Entsendung zurück in die Innenstadt Gebrauch gemacht. Dies zeige, wie sehr die unterschiedlichen Steuergläubiger und die gewerbesteuerlichen Zerlegungsregeln Gestaltungsmöglichkeiten bieten könnten.

2. Ortsrelevanz im Finanzausgleichsrecht

Auf Bundesebene sehe er keine großen finanzausgleichsrechtlichen Gefahren – hier sei allein das internationale Steuerrecht von Relevanz.

Bei den Ländern weise Art. 107 Abs. 1 GG innerbundesstaatlich das Einkommensteueraufkommen demjenigen Land anteilig zu, in dessen Gebiet es vereinnahmt werde. Einzelheiten seien im Zerlegungsgesetz zu finden – dieses präzisiere auch den Örtlichkeitsgrundsatz. Es verweise im Kern auf die Zuständigkeitsregelungen der AO. Es werde zudem eine Zuordnung nach der wirklichen Steuerkraft versucht. Es sei selbstverständlich von Relevanz für die Länderbeziehungen, ob jemand seinen Arbeitsort in einem Flächenland oder in der Stadt habe. Dies wirke sich auf die innerbundesstaatliche primäre horizontale Aufteilung des Aufkommens unter den Ländern aus.

Für Gemeinden würden ähnliche Regelungen gelten. Die einzelnen Gemeinden würden am Aufkommen der Einkommensteuer beteiligt (Art. 106 Abs. 5 GG i.V.m. dem Gemeindefinanzreformgesetz). Der Anteil sei allerdings nicht „steuerzahlerscharf“, sondern ein pauschaler Anteil, der sich auf der Basis des Einkommensteueraufkommens des Landes bemesse. Hier sei fraglich, ob dies die richtigen Anreizstrukturen für die Gemeinde- und Stadträte in den Kommunen schaffe. Wenn eine Wiederbelebung des ländlichen Raumes gewollt sei, müsse dafür gesorgt werden, dass die Gemeinden einen höheren Teil des Einkommensteueraufkommens erhielten. Dafür könne Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG genutzt werden, der es dem Bundesgesetzgeber erlaube, ein Hebesatzrecht einzuführen mit der Folge, dass auf dem Land künftig weniger Einkommensteuer gezahlt werden müsste als in der Stadt. Dies sei im Vergleich zur Entfernungspauschale die sinnvollere Regelung. Auch wenn die Städte hier wohl nicht den Weg des Steuerwettbewerbs begehen wollen würden, lohne es sich, hierüber einmal nachzudenken.

3. Ortsrelevanz im internationalen Steuerrecht

International würden die Probleme der Pandemie mehr als Ansässigkeitsprobleme diskutiert. Dies sei anhand des Beispiels von Spanien erkennbar, da aufgrund von Reisebeschränkungen viele

Touristen dort gestrandet seien und dies zur Folge haben könne, dass diese Personen unbeschränkt steuerpflichtig in Spanien würden. Dieses Problem im Speziellen betreffe Deutschland aber nicht.

Vorbehaltlich der 183-Tage Regel sähen die Doppelbesteuerungsabkommen in Art. 15 Abs. 1 S. 2 OECD-MA für den jeweiligen Staat der Arbeitsausübung das vorrangige und (im Fall der Deutschen DBA) abschließende Besteuerungsrecht vor. Eine kurzfristige Arbeitnehmerentsendung sei davon nicht betroffen (§ 15 Abs. 2 OECD-MA).

4. Fazit

Zusammenfassend sei anzuführen, dass in der Zeit der Pandemie die Bundesregierung und der Bundesgesetzgeber auf „Pause“ gedrückt und dafür gesorgt habe, dass im Staat-Bürger-Verhältnis, aber auch im zwischenstaatlichen Verhältnis zunächst Vieles beim Alten geblieben sei. Daher sei für die postpandemische Zeit eine Neuausrichtung erforderlich. Die innerstaatlichen Regeln für die steuerliche Behandlung von Arbeitsort und Arbeitswegen bedürfen einer Straffung und Glättung. Dies gelte insbesondere für die Entfernungs- und Mobilitätspauschale. Sinnvoll sei zudem unter Anreizgesichtspunkten eine Ergänzung der gemeindlichen Ertragskompetenz am Aufkommen der Einkommenssteuer um ein gemeindliches Hebesatzrecht (Art. 106 Abs. 5 S. 3 GG).

II. Die Sicht der Finanzverwaltung

Frau *Bruns* stellte am Anfang Ihres Vortrages zunächst noch einmal klar, dass nach dem OECD-Muster-Abkommen, welches die Basis für deutsche Verhandlungen darstelle, ganz klar ein Fokus auf dem Tätigkeitsort des Arbeitnehmers liege. Bei einer Tätigkeit in zwei Vertragsstaaten führe dies grundsätzlich zu einer Aufteilung der Besteuerung zwischen den beiden Staaten hinsichtlich der Bezüge für die Tätigkeit. Der Tätigkeitsort sei nur dann nicht maßgeblich, wenn der Arbeitnehmer seine Arbeit weniger als 183 Tage am Tätigkeitsort verrichte und zusätzlich der Arbeitgeber oder die Betriebsstätte, welche die Vergütung an den Arbeitnehmer erbringe, sich im Ansässigkeitsstaat befinde.

1. Abweichungen vom Grundsatz der Maßgeblichkeit des Tätigkeitsortes

a. Grenzpendler

Der Grundgedanke hinter den jeweiligen Grenzpendlerregelungen sei grundsätzlich eine Verringerung des dahinterstehenden Verwaltungsaufwands. Entsprechend dieses Gedankens sei nicht mehr der Tätigkeitsort maßgeblich, sondern der Ansässigkeitsort des Arbeitnehmers. Am Beispiel von Österreich, Frankreich und Luxemburg erläuterte Frau *Bruns*, wie solche Regelungen ausgestaltet sein können. Mit Österreich habe man eine Vereinbarung zugunsten der Besteuerung des Ansässigkeitsstaates getroffen und dementsprechend erfolge eine Freistellung von der Besteuerung im Tätigkeitsstaat. Dabei seien 45 „Nicht-Rückkehrtage“ unschädlich, Home-Office Tage schädlich. Ein Fiskalausgleich erfolge nicht, da die Pendelbewegungen und das Steuerniveau annähernd ausgeglichen seien. Mit Frankreich habe man im Grundsatz dieselbe Vereinbarung

getroffen, allerdings seien in diesem Fall Home-Office Tage ebenfalls unschädlich. Da die Pendelbewegung nicht ausgeglichen sei, sei mit Frankreich ein Fiskalausgleich vereinbart worden. Der Ansässigkeitsstaat zahle folglich einen Ausgleich an den Tätigkeitsstaat in Höhe von 1,5 % der Bruttojahresvergütung des jeweiligen Grenzpendlers. Mit Luxemburg sei, im Gegensatz zu den Vereinbarungen mit Österreich und Frankreich, eine Vereinbarung zugunsten der Besteuerung des Tätigkeitsstaates getroffen worden. Hierbei sei eine Bagatellregelung von 19 Home-Office Tagen vereinbart worden, so dass bis zu dieser Anzahl an Tagen keine Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat erfolge. Hintergrund der Regelung sei die Überlegung gewesen, dass sich der Verwaltungsaufwand für eine Besteuerung dieser geringen Anzahl an Tagen nicht rentiere.

b. Konsultationsvereinbarung anlässlich der Covid-19 Pandemie

Ziel der Konsultationsvereinbarung sei gewesen, bestehende Regelungen nicht zu verändern. Wenn ein Arbeitnehmer aufgrund der Pandemie zu Hause arbeiten musste, sollte weder dieser, noch die Finanzverwaltung einen Mehraufwand haben. Maßgeblich für die Besteuerung im Rahmen dieser Zeit sei, trotz notwendiger Heimarbeit, der sonst übliche Tätigkeitsort. Die Vereinbarung stelle eine Tatsachenfiktion dar, die vor die Anwendung der sonst üblichen Regelungen gestellt wurde. Am Beispiel von Luxembourg seien folglich die 19-Home-Officetage-Regelungen bestehen geblieben, nur dass Tage, an denen der Arbeitnehmer pandemiebedingt von zu Hause arbeiten musste, als fiktive Tage am Tätigkeitsort galten.

Die Konsultationsvereinbarung sei von deutscher Seite bis Ende des Jahres 2021 verlängert worden. Entsprechende Gespräche würden derzeit mit den anderen Staaten geführt. Frau *Bruns* stellte ausdrücklich klar, dass die Regelungen der Konsultationsvereinbarung nicht übertragbar auf mögliche Neuregelungen seien und lediglich der Überbrückung der Pandemie gedient haben. Bei Eingehung der Vereinbarung sei zudem die beschränkte Steuerpflicht zu bedenken gewesen. Aus diesem Grund wurde zur Klarstellung in die Konsultationsvereinbarung aufgenommen, dass diese nur gelte, wenn die beschränkte Steuerpflicht des anderen Staates tatsächlich ausgeübt werden könne.

c. Blick in die Zukunft

Bei möglichen Neuregelungen seien nicht nur die steuerlichen Aspekte zu berücksichtigen, sondern ebenfalls Aspekte des Umweltschutzes, der Familienförderung, der Wettbewerbsfähigkeit und des Verwaltungsaufwands in die Betrachtung mit aufzunehmen. Maßgeblich komme es dementsprechend auf die jeweiligen Zielsetzungen an. Dabei dürften Gerechtigkeitsaspekte nicht vernachlässigt werden. Der Ort der Arbeit dürfe nicht zu einer wesentlichen Benachteiligung des Einzelnen führen. Bei einer möglichen Verschiebung der Besteuerungsrechte zwischen den jeweiligen Vertragsstaaten seien auch die daraus folgenden Auswirkungen auf die Finanzausstattung der Länder und der (grenznahen) Gemeinden in die jeweilige Betrachtung mit einzuschließen.

2. Ortsrelevanz im Finanzausgleich

Die Finanzausstattung der grenznahen Kommunen hänge wesentlich davon ab, wie die Besteuerungsrechte in dem jeweiligen DBA ausgestaltet seien. Art. 106 Abs. 5 GG sehe vor, dass die Gemeinden einen Anteil an dem Aufkommen der Einkommenssteuer erhielten, der ihnen von den Ländern auf der Grundlage der Einkommensteuer-Leistung ihrer Einwohner weiterzuleiten ist. Gemäß § 1 GemFinRefG betrage der Anteil, den die Gemeinden erhielten, 15 % des Aufkommens der Lohnsteuer und der veranlagten Einkommensteuer. Der Gemeindeanteil der Einkommenssteuer werde für jedes Land nach den jeweiligen Steuerbeträgen bemessen, die von den Finanzbehörden im Gebiet des Landes unter Berücksichtigung der Zerlegung nach Art. 107 Abs. 1 GG vereinnahmt wurden. Der Fokus liege also auf den Ländern und erst in einem zweiten Schritt werde dies auf die einzelnen Kommunen aufgeteilt. Eine lineare Schlussfolgerung dahingehend, dass, eine Kommune umso mehr Steuern erhalte, je mehr Arbeitnehmer in der Kommune lebten, sei also nicht möglich. Es sei auch der Zwischenschritt des zeitlichen Nachlaufs zu bedenken. Gemäß § 1 Abs. 1 der Einkommensteuerschlüsselzahlenermittlungs-Verordnung (EStSchIEV) sei für die Ermittlung des Gemeindeanteils für die Jahre 2021, 2022, 2023 die Einkommenssteuerstatistik für das Jahr 2016 maßgeblich.

3. Begriff der Betriebsstätte

Für die Beantwortung der Frage, ob ein Arbeitnehmer, der von zu Hause arbeite, eine Betriebsstätte begründe, nahm Frau *Bruns* die Empfehlungen des OECD-Sekretariats in Bezug. Nach diesen Grundsätzen könne der Arbeitnehmer grundsätzlich keine Betriebsstätte generieren, wenn er nur vorbereitende oder Hilfstätigkeiten ausführe. Ebenso nicht, wenn die Tätigkeit eine Übergangslösung darstelle und von dem üblichen Umfang abweiche. Zur Begründung einer Betriebsstätte bedürfe es einer gewissen Beständigkeit und Dauerhaftigkeit. Die Begründung einer Betriebsstätte werde auch verneint, wenn keine Verfügungsmacht oder -befugnis des Arbeitgebers über die Home-Office-Räumlichkeit gegeben sei. Hier sei die Abgrenzung jedoch bereits schwieriger vorzunehmen. Auch wenn ein Fall von *force majeure* gegeben sei, werde keine Betriebsstätte begründet.

Ebenso in den Fokus sei der Begriff des Ortes der Leitung gemäß Art. 5 Abs. 2 Buchstabe a) des OECD-MA geraten. Hier gebe es die Forderung, dass dieser Begriff im innerstaatlichen Recht klargestellt werde. Hierzu sei ein internationaler Konsens notwendig. Eine unterschiedliche Auslegung führe ansonsten zu Verständigungsverfahren, Verwerfungen oder einer Nichtbesteuerung. Daher befinde sich der Begriff der Betriebsstätte seit längerer Zeit auf der Agenda der OECD.

Nach Einschätzung von Frau *Bruns* sei das Thema der Ortsrelevanz in den Steuergesetzen neu zu betrachten und zu überdenken. Auch hätten die Erkenntnisse aus der Pandemie für einen Lerneffekt gesorgt.

4. Fazit

Die Erfahrungen aus der Pandemie und die sich ändernde Arbeitswelt hätten eine neue Dynamik in die Diskussion um den Ort der Arbeit eingebracht. Allerdings sei aus Sicht der Verwaltung eine

saubere Analyse hinsichtlich der Frage erforderlich, ob die Arbeitswelt sich tatsächlich geändert habe. Neuregelungen seien mit Bedacht zu treffen, da diese große Auswirkungen auf Entscheidungen für Unternehmen und für die Arbeitnehmer haben könnten.

B. Eingang-Statements der Mit-Diskutanten

Im Anschluss an die beiden einführenden Referate erteilte Prof. Seer auch den Mit-Diskutanten das Wort zu einer ersten Stellungnahme.

I. Die Sicht der Rechtsprechung

Nach der vorwiegend internationalen Betrachtung in den einführenden Referaten richtete Herr *Wittwer* seinen Fokus auf den Ort der Arbeit in Form des häuslichen Arbeitszimmers und den damit verbundenen Herausforderungen. Nach seiner Einschätzung werde dem Home-Office auch zukünftig eine große Bedeutung zukommen. Es sei daher an der Zeit, dass der Gesetzgeber eine typisierende Neuregelung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer, insbesondere der Nutzung von Privaträumen zu einem betrieblichen Zweck, schaffe. Hierbei solle maßgeblich das Ziel der Steuervereinfachung verfolgt werden - weg von der Einzelfallgerechtigkeit hin zu einer massentauglichen Regelung.

1. Das häusliche Arbeitszimmer

Die bereits bestehende Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer sei gerade nicht typisierend. Die Schwierigkeiten begännen bereits mit dem Begriff des „häuslichen Arbeitszimmers“. Nach der Definition der Rechtsprechung sei ein häusliches Arbeitszimmer, ein Arbeitszimmer, das nach seiner Lage und Funktion in die häusliche Sphäre eingebunden und ein Ort für gedankliche, schriftliche Arbeiten sei. Die typische Ausstattung erfolge mit Büromöbeln und das zentrale Möbelstück sei der Schreibtisch (Typus-Begriff). Es stelle sich in der Folge die Frage, wann ein Raum in die häusliche Sphäre eingebunden sei und was zu einer typischen Ausstattung gehöre. Hierbei sei man maßgeblich auf das Vorbringen des Steuerpflichtigen angewiesen, was ein weiterer Nachteil sei. Weiterhin verlange die Rechtsprechung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, dass das häusliche Arbeitszimmer nahezu ausschließlich der Einkünfte-Erzielung dienen dürfe. Hierdurch verhindere die Rechtsprechung das Veranlassungsprinzip und es komme zu einer restriktiven Anwendung der Norm. Durch diese Voraussetzung habe die Rechtsprechung die Abzugsfähigkeit nahezu abgeschafft.

Ein weiteres Auslegungsproblem ergebe sich aus dem Tatbestandsmerkmal, dass „kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen dürfe“. Nach der Rechtsprechung stehe ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, wenn ihn der Steuerpflichtige für den konkret erforderlichen Umfang und in konkret erforderlicher Art und Weise für alle Aufgabenbereiche der Erwerbstätigkeit tatsächlich nutzen könne. Allerdings bilde diese Definition der Rechtsprechung nicht die vielschichtige Lebenswirklichkeit ab und führe zu Problemen bei der Subsumtion. Gleiches gelte für die Mittelpunkt Betrachtung der beruflichen Tätigkeit. Schon das Bundesverfassungsgericht habe dieses vor vielen Jahren als offenkundig streitanfällig bezeichnet. Dies sei aus seiner Sicht nur zu bestätigen. In der Praxis entwickle sich das häusliche Arbeitszimmer zum „case law“, was wohl nicht

gewollt sein dürfe.

2. Das häusliche Arbeitszimmer in der Pandemie

Wenn der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber ins Home-Office geschickt wurde, stelle sich die Frage, ob dann „kein anderer Arbeitsplatz“ bestehe. Dies werde von der Verwaltung bejaht. Wenn es dem Arbeitnehmer freigestellt sei, ob er im Home-Office arbeiten möchte, stelle sich dieselbe Frage. Diese werde wohl auch bejaht, jedoch sei diese Auslegung kritisch zu sehen, da in tatsächlicher Hinsicht noch ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe.

Aufgrund der fortschreitenden Digitalisierung sei zu erwarten, dass die Arbeit im Home-Office künftig deutlich zunehmen werde. Sogar in den Wahlprogrammen sei die Einführung eines Anspruchs auf Home-Office genannt. Weiterhin führe die Möglichkeit der Arbeit im Home-Office auch zu einer Kostenreduktion auf Seiten der Arbeitgeber.

Es stelle sich die Frage, ob es der gesetzlichen Abgrenzungen zukünftig noch bedürfe. Die Home-Office-Pauschale solle aus seiner Sicht weitergedacht werden, da eine solche zu einer Vereinfachung der Rechtslage beitragen würde. Zukünftig solle es besser nur noch auf die tatsächliche Nutzung der privaten Sphäre für berufliche Zwecke ankommen, unabhängig von der tatsächlichen Raumgestaltung. Es solle nur noch um die Frage gehen, ob der Steuerpflichtige in seinem Privatraum einer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nachgehe. Wenn ja, müsse es möglich sein, diesen Aufwand pauschaliert abbilden zu können.

Die Corona-Home-Office-Pauschale biete Anknüpfungspunkte, um eine neue Regelung zu schaffen. Als Tatbestandsvoraussetzung könne beispielsweise eine Bescheinigung des Arbeitgebers darüber dienen, wie viele Tage der Arbeitnehmer im Home-Office gearbeitet habe. Schwieriger sei die Ausgestaltung natürlich, wenn ein Arbeitnehmer zwei Tätigkeiten nachgehe. Abschließend sei gerade zur Rechtsprechung im betrieblichen Bereich zu überlegen, ob man den § 8 EStDV bemühen könne und die entsprechenden Räumlichkeiten aus dem Betriebsvermögen entnehme, so dass keine Schwierigkeiten in dieser Hinsicht entstünden.

II. Die Sicht der Berater

Nach Herrn *Butenschön* sei bei Steuerberatungskanzleien der Ort der Arbeit bisher immer in der jeweiligen Steuerkanzlei gewesen. Dies sei Ausfluss aus dem Steuerberatergesetz, welches den jeweiligen Steuerberater verpflichte, eine Niederlassung zu unterhalten. Mit zunehmender Digitalisierung der Arbeitsprozesse habe sich der Ort der Arbeit entwickeln können, sodass gerade die großen Gesellschaften (Big Four) den Arbeitsplatz in das Home-Office verlagern konnten. Die Pandemie habe sowohl quantitativ als auch qualitativ eine neue Sichtweise in die Diskussion eingebracht. Zum einen komme es bei der Arbeit im Home-Office immer zu Diskussionen um Verschwiegenheit und Datenschutz. Zum anderen stelle sich die Frage, ob bei einem Steuerberater ein häusliches Arbeitszimmer jemals der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit sein könne, wenn weiterhin ein Arbeitsplatz in der Kanzlei zur Verfügung stehe. In Berlin habe zeitweise eine 50 % -Büronutzungsregelung gegolten. Eine solche habe natürlich Auswirkungen auf die Betrachtungs-

weise, ob ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Gerade in Großstädten könne eine räumliche Trennung des Arbeitsplatzes in einer Wohnung nicht gewährleistet werden. Der Werbungskostenabzug gehe in diesen Fällen häufig ins Leere, mit Ausnahme der Home-Office-Pauschale.

Beim Blick auf die Kleinstunternehmen, kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sei Home-Office ebenfalls etabliert. In einigen Branchen habe der sonst übliche Ort der Arbeit fast 15 Monate gar nicht stattgefunden. Gerade bei Tätigkeiten im digitalen Bereich und bei Start-Ups sei in Berlin Home-Office flächendeckend etabliert. In diesen Bereichen werde es wohl auch zukünftig kein Zurück mehr geben.

Die Steuerberater arbeiteten seit mehreren Jahren vollständig digital. In der Praxis bestehe jedoch das Problem, dass der digitale Rückkanal aus der Finanzverwaltung nur teilweise gegeben sei. Das Portal Nachtigall habe hier eine große Verbesserung gebracht. Was jedoch noch fehle, sei die Möglichkeit, große Datenmengen digital an die Finanzverwaltung übermitteln zu können.

III. Die Sicht der Arbeitgeber

Frau *Hanack* berichtet, dass sich viele Unternehmen mit Blick auf den Ort der Arbeit noch mitten in der Diskussion befänden. Einerseits würde man gern zurück zum „normalen“ Leben finden, andererseits möchte man den Arbeitnehmern eine gute Work-Life-Balance garantieren, Mietverpflichtungen reduzieren und den CO₂-Ausstoß senken. Diese Erwägungen bestimmten den Diskurs für mögliche postpandemische Regelungen.

Ein derzeitiges Problemfeld sei das Home-Office-Zimmer im Ausland aufgrund des Betriebsstättenrisikos. Bisher müsse der Arbeitgeber die Nutzung den Arbeitnehmern aufgrund eines ansonsten möglicherweise notwendigen Arbeitslohnsplittings und sonstiger nicht vorhersehbarer Arbeitgeberverpflichtungen im Ausland versagen. Dies führe zu Unverständnis bei den Arbeitnehmern, die die Versagung als nicht mehr zeitgemäß ansähen und sich mehr Flexibilität wünschten.

Ein weiteres Problemfeld sei der Umstieg von Teleheimarbeit zu „full-flex-working“ / „mobile-working“, gerade im Zusammenhang mit der Frage der Erstattungsfähigkeit von Reisekosten. Aus Arbeitgebersicht möchte man den Arbeitnehmern größtmögliche Freiheiten schenken, jedoch nicht für jegliche Kosten eines möglich genutzten Arbeitsplatzes aufkommen. Viele Arbeitnehmer hätten zudem nicht die Möglichkeit von zu Hause aus zu arbeiten und müssten gegebenenfalls sogar einen „Co-Working-Space“ anmieten. Es stelle sich maßgeblich die Frage, was noch als betrieblich veranlasst gelte und was nicht mehr. Insbesondere Nachweispflichten des Arbeitgebers stehe sie kritisch gegenüber, da diese eine große Mehrbelastung darstellten und dem Flexibilitätsgedanken widersprächen. Dennoch seien klare Regelungen dringend erwünscht.

Die Home-Office Pauschale müsse weiter ausgebaut werden, sollte jedoch nicht an aufwendige Aufzeichnungs- und Nachweispflichten für den Arbeitgeber geknüpft werden. In Spanien sei gerade ein Home-Office-Gesetz eingeführt worden, welches den Arbeitgeber verpflichte, eine Pauschale anhand des Prozentsatzes der Home-Office-Tätigkeit zu zahlen. Eine solche Regelung sei

aufgrund der für den Arbeitgeber bestehenden Nachweispflichten kritisch zu bewerten und aus Arbeitgebersicht eher abzulehnen.

C. Diskussion

Auf die Frage aus dem Publikum, welche Überlegungen es innerhalb der EU gebe, um „working from anywhere“ steuerrechtlich zu erleichtern, antwortete Frau *Bruns*, dass für die Frage zwei Bereiche zu trennen seien. National gebe es keinen Harmonisierungsauftrag im Bereich der direkten Steuern und bisher gebe es hierzu auch keine Initiativen. Auf Ebene der EU spielten wohl insbesondere Doppelbesteuerungsabkommen eine Rolle, jedoch gebe es auch hier derzeit keinen Mustervorschlag. Vielmehr liege der Schwerpunkt auf dem Bereich der Streitbeilegung. Zu beachten sei allerdings, dass es auf OECD-Ebene einen Fokus auf den Tätigkeitsort gebe und dieser wohl nur schwierig veränderbar sei.

Prof. Reimer fügte an, dass das Steuerrecht dem Grundsatz folge, dass es die Freiheit der Menschen so wenig wie möglich beschränken wolle. Es bestünden keine regulatorischen Grenzen für das Recht, von überall zu arbeiten, der Grundsatz der Arbeitnehmerfreizügigkeit unterstütze gerade diesen Gedanken (Art. 45 AEUV). Das Recht sei allerdings aufgrund der Privatautonomie durch die Arbeitgeber beschränkbar.

Bei Betrachtung des Konzepts sei ein zentraler Punkt, die zwischenstaatliche Verteilungsgerechtigkeit zu beachten. Je mehr sich die Wertschöpfung digitalisiere, desto mehr seien die Staaten gerade darauf angewiesen, den physischen Ort der Menschen zu betrachten. Gerade im Bereich der Unternehmensbesteuerung in Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 1 OECD-MA werde darauf abgestellt, wo die unternehmerischen Funktionen (insbesondere die Arbeitnehmer) sich befänden. Zukünftig sei daher auf Arbeitgeberseite mit mehr „tracking“ und „tracing“ zu rechnen. Eine reine Wohnsitzbesteuerung sei im Hinblick auf den Aspekt der Steuern als „öffentliche Preise“ für gewisse Infrastrukturen nicht zielführend, wenn die Arbeitnehmer gerade verschiedene Infrastrukturen in Anspruch nähmen.

Prof. Seer stellte Frau *Bruns* die Frage, ob es eine klare Position der Bundesrepublik in Bezug auf Grenzgänger-Regelungen gebe, die in Verhandlungen mit anderen Staaten regelmäßig eingenommen werde. Frau *Bruns* gab an, dass hierüber interne Diskussionen geführt würden, das Thema jedoch nicht allein aus der steuerrechtlichen Perspektive zu betrachten, sondern immer anhand der jeweiligen Zielsetzung zu bewerten sei. Weitere Aspekte seien in diesem Zusammenhang der Umweltschutz, eine mögliche Verwaltungsvereinfachung, völkerrechtliche Erwägungen und auch die Verhältnisse der Staaten zueinander (Lohn-, Steuer-, Pendelniveau). Eine Universallösung sei daher nicht denkbar. Nach der Analyse der Pandemie und möglichem Input eines neuen Koalitionsvertrages nach der Bundestagswahl sei es wünschenswert, einen Ziele-Kanon zu entwickeln, der dennoch für jedes bilaterale Abkommen heruntergebrochen werden müsse. Grundsätzlich müssten jedoch gute Gründe vorliegen, um von dem OECD-Grundsatz (Fokus auf den Tätigkeitsort) abzuweichen. Dies sollte sehr gut überlegt sein.

Auf die Frage, warum es keine Home-Office Pauschale für jeden geben solle, antwortete Herr *Wittwer*, dass eine völlige Flexibilität bezüglich des Arbeitsortes nach dem derzeitigen Schema

nicht denkbar sei. Insbesondere die Frage der betrieblichen Veranlassung der jeweiligen Kosten müsse häufig verneint werden. Wenn ein Arbeitnehmer nach Mallorca fliege, um von dort aus zu arbeiten, sei das privat veranlasst und nicht betrieblich. Ebenfalls sehe er das Gießkannenprinzip (jeder erhalte beispielsweise 5 EUR pro Home-Office-Tag) kritisch, da hierdurch keine wirkliche Verbesserung eintrete. Die Entscheidung, von wo man arbeite, bei von Arbeitgeberseite vollständig eingeräumter Flexibilität, sei grundsätzlich dem privaten Bereich zuzuordnen und nicht dem betrieblichen.

Prof. Seer fragte *Prof. Reimer* und Herrn *Wittwer*, ob es vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des BVerfG zum objektiven Nettoprinzip denkbar wäre, dass es sowohl keinen Abzug für Kosten für das Home-Office als auch keine Entfernungspauschale gebe, so dass die berufliche Sphäre erst am Arbeitstor beginne. *Prof. Reimer* merkte dazu an, dass aus juristischer Perspektive keine Bedenken gegen eine solche Lösung bestünden, sofern die jeweilige Regelung konsequent ausgestaltet sei. Allerdings entstünde ein politisches Problem, denn wenn die Entfernungspauschale entfiere und die Energiepreise (insbesondere der CO₂-Preis) stiegen, würde der ländliche Raum mit großen Herausforderungen konfrontiert. Diesen Ausführungen stimmt Herr *Wittwer* zu. Da der Wohnort immer eine private Entscheidung sei, müsse der Arbeitnehmer bei Einführung des Werktorprinzips selbst entscheiden, welche Kosten er auf sich nehmen wolle. Jedoch müsste dann zur Vermeidung der damit einhergehenden Nachteile des ländlichen Bereiches ausgleichend an anderen steuerlichen Stellschrauben gedreht werden.

Prof. Dr. Seer führte an, dass unter dem Blickwinkel der Verschlinkung steuerlicher Regelungen das Werktorprinzip eine mögliche Lösungsalternative darstelle.

D. 80. Berliner Steuergespräch

Herr *Prof. Dr. Seer* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 80. Berliner Steuergespräch zum Thema "Die Reform der Besteuerung von Personengesellschaften", das am 15. November 2021 stattfinden wird (www.berlinersteuergespraech.de).