

# Die Telearbeit von Grenzgängern in der Großregion (DE, FR, LUX, BE)

Bestandsaufnahme

Stand: April 2020





## **INHALTSVERZEICHNIS**

<b>A. EINFÜHRUNG .....</b>	<b>4</b>
<b>B. NATIONALE REGELUNGEN DER TELEARBEIT IN DEN LÄNDERN DER GROßREGION.....</b>	<b>5</b>
<b>I. BEGRIFFSBESTIMMUNG UND ERSCHEINUNGSFORMEN DER TELEARBEIT IN DER GROßREGION .....</b>	<b>5</b>
1. Definition der Telearbeit .....	5
2. Arten der Telearbeit.....	5
<b>II. GEMEINSAMKEITEN UND UNTERSCHIEDE DER TELEARBEIT IN DEN LÄNDERN DER GROßREGION .....</b>	<b>6</b>
<b>C. INTERNATIONALE REGELUNGEN DER TELEARBEIT IN DEN LÄNDERN DER GROßREGION.....</b>	<b>11</b>
<b>I. ARBEITSRECHTLICHE ASPEKTE DER TELEARBEIT VON GRENZGÄNGERN.....</b>	<b>11</b>
<b>II. SOZIALVERSICHERUNGSRECHTLICHE ASPEKTE DER TELEARBEIT VON GRENZGÄNGERN .....</b>	<b>13</b>
<b>III. ZWISCHENFAZIT BEZÜGLICH DER SOZIALVERSICHERUNGSRECHTLICHEN ASPEKTE .....</b>	<b>14</b>
<b>IV. STEUERRECHTLICHE ASPEKTE DER TELEARBEIT VON GRENZGÄNGERN.....</b>	<b>15</b>
1. GRUNDSÄTZE DER BESTEUERUNG NACH DEM OECD-MUSTERABKOMMEN .....	15
2. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland-Luxemburg.....	17
3. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Luxemburg .....	18
4. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Belgien-Luxemburg.....	20
5. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Deutschland .....	21



6.	Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Belgien .....	24
7.	Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Belgien-Deutschland .....	26
8.	Zwischenfazit bezüglich der steuerrechtlichen Aspekte .....	27
D.	ZUSAMMENFASSUNG UND FAZIT .....	28
E.	EXKURS: TELEARBEIT VON GRENZGÄNGERN IN ZEITEN DER COVID-19 PANDEMIE .....	29
I.	VEREINBARUNG IM SOZIALVERSICHERUNGSRECHT .....	29
II.	VEREINBARUNG IM STEUERRECHT .....	30
1.	Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland-Luxemburg .....	31
2.	Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Luxemburg .....	31
3.	Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Belgien-Luxemburg .....	32



## A. Einführung

Die grenzüberschreitende Arbeitnehmermobilität ist ein zentrales Merkmal der Großregion. Durch die intensiven Ein- und Auspendlerbewegungen sind die regionalen Teilarbeitsmärkte eng miteinander verflochten. Die Großregion verzeichnete im Jahr 2018 rund 240.500 Grenzgänger, die in einem Land wohnen und in einem anderen Land beschäftigt sind<sup>1</sup>. Die Digitalisierung der Arbeitswelt ermöglicht es Arbeitnehmern und auch den Grenzgängern im verstärkten Maße, ihre Tätigkeiten außerhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers zu erbringen. Mittels dezentraler Informationsverarbeitungs- bzw. Kommunikationstechnologie wie Laptop, Tablet oder Smartphone und deren Anbindung an die Betriebsstätte z.B. durch Internet ohne räumliche bzw. zeitliche Grenzen kann der Grenzgänger seine Tätigkeit insbesondere an seinem Wohnort verrichten. Telearbeit kann die Arbeitswege von Grenzpendlern verkürzen oder überflüssig machen und damit mehr Freiräume schaffen, etwa für Kinderbetreuung und Altenpflege. Gerade in der Großregion mit ihren zahlenmäßig bedeutenden Pendlerströmen verbinden sich damit Möglichkeiten, den täglichen Verkehrsproblemen zu begegnen<sup>2</sup>. Insbesondere Luxemburg als attraktivster Arbeitgeber<sup>3</sup> für Grenzgänger aus Deutschland, Frankreich und Belgien könnte sein Verkehrssystem dadurch erheblich entlasten. Die Task Force Grenzgänger der Großregion 2.0 (TFG 2.0) stellt sich die Frage, ob die Telearbeit für Grenzgänger besondere Auswirkungen hat, die es zu beachten gilt. In der Bestandsaufnahme wird daher zunächst Begriffsbestimmung, Erscheinungsformen sowie Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Telearbeit in den verschiedenen Ländern der Großregion dargestellt. Anschließend erfolgt eine Übersicht über die internationalen Bestimmungen, die bei der Ausübung der Telearbeit von Grenzgängern auf dem Gebiet des Arbeits-, Sozialversicherungs- und des Steuerrechts zu berücksichtigen sind. Bei der Analyse der verschiedenen rechtlichen Aspekte erfolgt eine Beschränkung auf die Telearbeit von Arbeitnehmern in der Privatwirtschaft. Auf die teilweise abweichenden

<sup>1</sup> Siehe Grenzgängerströme 2018, Homepage der interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle (IBA) online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebeca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebeca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 07.08.2019).

<sup>2</sup> Siehe hierzu Bericht zur wirtschaftlichen und sozialen Lage der Großregion 2017/2018 für den Wirtschafts- und Sozialausschuss der Großregion (WSAGR) S. 187, online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/fileadmin/user\\_upload/Berichte/WSAGR-Berichte/WSAGR\\_17-18\\_web.pdf](https://www.iba-oie.eu/fileadmin/user_upload/Berichte/WSAGR-Berichte/WSAGR_17-18_web.pdf) (zuletzt abgerufen am 22.07.2019).

<sup>3</sup> Luxemburg beschäftigt 78% der 240.500 Grenzgänger in der Großregion, siehe Homepage der IBA online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebeca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebeca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 06.12.2019).



Besonderheiten im öffentlichen Dienst wird nicht eingegangen. Im Hinblick auf die Betrachtung der steuerrechtlichen Gesichtspunkte der Telearbeit in den verschiedenen bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen werden nur die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit behandelt. Abschließend nimmt die TFG 2.0 eine Einschätzung der Telearbeit vor, um insbesondere der Frage nachzugehen, ob die von der Telearbeit erhofften möglichen Vorteile eventuelle Nachteile für Grenzgänger überwiegen.

## **B. Nationale Regelungen der Telearbeit in den Ländern der Großregion**

Die TFG 2.0 geht zunächst auf die nationalen gesetzlichen Bestimmungen über die Telearbeit in den Ländern der Großregion ein.

### **I. Begriffsbestimmung und Erscheinungsformen der Telearbeit in der Großregion**

#### **1. Definition der Telearbeit**

Die Telearbeit<sup>4</sup> kann allgemein als eine **Arbeitsform** definiert werden, bei der der Beschäftigte seine **Tätigkeit außerhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers**, mittels **Nutzung von Informations- und Kommunikationstechnologie**<sup>5</sup> verrichtet. Beruflich bedingte „mobile Arbeit“, die vorliegt, wenn die Arbeitsleistung unabhängig von einem festen Arbeitsplatz von jedem denkbaren Ort erbracht wird, wie z.B. der Einsatz von Außendienstmitarbeiter oder Krankenpfleger in der ambulanten Pflege sowie die Arbeit in einem „Satellitenbüro“<sup>6</sup>, ist nicht von dem klassischen Begriff der Telearbeit erfasst.

#### **2. Arten der Telearbeit**

Die Telearbeit tritt in verschiedenen Erscheinungsformen auf. Die Erbringung der Arbeitsleistung in Form der Telearbeit kann gänzlich außerhalb der betrieblichen Arbeitsstätte erfolgen (**ausschließliche Telearbeit**) oder im Wechsel zwischen dem fest installierten Arbeitsplatz am Unternehmenssitz und anderen Orten wie z.B. der Privatwohnung des Beschäftigten oder einem Telezentrum<sup>7</sup> (**alternierende Telearbeit**).

In **Deutschland** und in **Luxemburg** muss der Arbeitnehmer seine Tätigkeit in Telearbeit **regelmäßig** ausüben. Im Gegensatz dazu kann die Tätigkeit in Telearbeit durch den

<sup>4</sup> Auch unter dem Begriff „Homeoffice“ bekannt.

<sup>5</sup> In Deutschland § 2 Abs. 7 Satz 1 ArbStättV; in Frankreich Art. L. 1222-9 Abs. 1 Code du travail; in Luxemburg Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 2 Abs. 1; in Belgien Art. 2 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; Art. 2 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit.

<sup>6</sup> Für Belgien Art. 2 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit sowie Art. 2, 4 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit.

<sup>7</sup> Für Frankreich siehe hierzu die Homepage des Service Public abrufbar unter: <https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F13851> (zuletzt abgerufen am 09.07.2019).



Arbeitnehmer in **Frankreich**<sup>8</sup> auch **gelegentlich** erfolgen. **Belgien** wiederum unterscheidet zwischen der regelmäßig-strukturellen und der gelegentlichen<sup>9</sup> Telearbeit von Arbeitnehmern. In beiden Fällen kann die Telearbeit nur von zu Hause aus und **nicht in einem Telezentrum** durchgeführt werden<sup>10</sup>.

## II. Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Telearbeit in den Ländern der Großregion

Nachfolgend werden lediglich die wesentlichen Gemeinsamkeiten und Unterschiede der Telearbeit in Deutschland, Frankreich, Luxemburg und Belgien kurz dargestellt.

Die nationalen arbeitsrechtlichen Rahmenbedingungen für die technische Einrichtung und Unterhaltung eines Telearbeitsplatzes in der Großregion sind sehr ähnlich. Als gemeinsames Merkmal der Länder in der Großregion ist festzuhalten, dass der Arbeitnehmer **grundsätzlich keinen rechtlichen Anspruch** auf Telearbeit hat. Die Einführung der Telearbeit erfolgt **auf freiwilliger Basis**.

**Unterschiede** ergeben sich allerdings hinsichtlich der **rechtlichen Grundlage** für die Telearbeit in den Ländern der Großregion. Regelungen der Telearbeit finden sich hier im Gesetz, in Tarifverträgen oder Betriebsvereinbarungen sowie in schriftlichen Individualvereinbarungen mit dem Arbeitgeber.

In **Deutschland** findet sich seit Dezember 2016 nur für den Bereich des Arbeitsschutzrechtes die gesetzliche Regelung des Telearbeitsplatzes in § 2 Abs. 7 Satz 1 Arbeitsstättenverordnung (ArbStättV)<sup>11</sup>. Einen **allgemeinen gesetzlichen Anspruch** eines Arbeitnehmers auf Einrichtung eines Telearbeitsplatzes sieht das deutsche Arbeitsrecht **nicht** vor<sup>12</sup>. In Tarifverträgen oder Dienstvereinbarungen werden nur die Rahmenbedingungen der Telearbeit geregelt. Ein individueller Anspruch auf Einrichtung eines Telearbeitsplatzes erfolgt dort nur in Ausnahmefällen. Nach **§ 106 Satz 1 GewO**

<sup>8</sup> Streichung des Wortes „de façon régulière“ in der aktuellen Fassung des Art. 1222-9 Abs. 1 im Vergleich dazu Art. 1222-9 Abs. 1 in der Fassung bis 23.09.2017 Code du travail.

<sup>9</sup> Unter einer gelegentlichen Telearbeit wird eine Arbeitsform und / oder Arbeitsausführung verstanden, bei der im Rahmen eines Arbeitsvertrages Informationstechnologien genutzt werden und bei der die Tätigkeit auch außerhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers gelegentlich, nicht regelmäßig verrichtet wird, Art. 23 Gesetz vom 5.03.2017 bzgl. durchführbarer Arbeit.

<sup>10</sup> Art. 4 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; Art. 4 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit.

<sup>11</sup> BGBl I S. 2681.

<sup>12</sup> Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales arbeitet zurzeit an einem Gesetzentwurf zum Homeoffice für Beschäftigte; siehe hierzu Deutscher Bundestag, Drucksache 19/13077 vom 10.09.2019.



unterliegt die Bestimmung des Ortes der Arbeitsleitung zwar dem **Weisungsrecht des Arbeitgebers**, jedoch hat der grundrechtliche Schutz der Wohnung<sup>13</sup> des Arbeitnehmers zur Folge, dass sich dieses Weisungsrecht nicht auf die Einrichtung eines Telearbeitsplatzes erstreckt<sup>14</sup>. In der Praxis wird daher eine schriftliche **Telearbeit-Vereinbarung** zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer geschlossen.

Demgegenüber ist die Telearbeit in **Frankreich gesetzlich** in den Art. L. 1222-9 bis L. 1222-11 des Code du travail geregelt<sup>15</sup> und kann **durch Tarifvertrag**<sup>16</sup>, durch **Betriebsvereinbarung** nach Anhörung des Wirtschafts- und Sozialausschusses<sup>17</sup> **oder** durch **Individualvereinbarung**<sup>18</sup> mit dem Arbeitnehmer eingeführt werden. In Ausnahme zu den anderen Ländern der Großregion **besteht hier ein Recht** des Arbeitnehmers **auf Telearbeit** allerdings **nur dann, wenn** die Telearbeit **durch Tarifvertrag oder Betriebsvereinbarung festgelegt** wurde. Ausschließlich in diesem Fall ist der Arbeitgeber verpflichtet, eine Ablehnung des Antrags auf Telearbeit des Arbeitnehmers zu begründen<sup>19</sup>. Der Arbeitgeber kann den Arbeitnehmer auch nicht zur Ausführung seiner Arbeitsleistung in Form der Telearbeit zwingen. Die Ablehnung des Arbeitnehmers führt insoweit nicht zu einem Kündigungsgrund<sup>20</sup>.

Die Telearbeit ist in **Luxemburg** in dem **Abkommen der Sozialpartner** (OGBL, LCGB, UEL) vom 21. Februar 2006 geregelt, welches zuletzt am 15. Dezember 2015 verlängert und in der großherzoglichen Verordnung am 15. März 2016<sup>21</sup> für allgemeinverbindlich erklärt wurde. Die Einführung der Telearbeit erfolgt in Form einer **Individualvereinbarung** zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Lehnt der Arbeitnehmer ein Telearbeitsangebot seines Arbeitgebers ab, stellt dies für sich genommen weder einen Kündigungsgrund noch einen Grund für eine einseitige Änderung des Arbeitsvertrages dar<sup>22</sup>.

<sup>13</sup> Unverletzlichkeit der Wohnung, Art. 13 GG.

<sup>14</sup> Stefan Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, Rechtshandbuch für die Arbeit 4.0, 1. Aufl. 2019, Rn. 117-118.

<sup>15</sup> Für Beschäftigte des öffentlichen Dienstes sind zusätzlich die Regelungen im Gesetz n°2012-347 vom 12.03.2012 sowie der Verordnung (décret) n°2016-151 vom 11.02.2016 zu beachten.

<sup>16</sup> Accord collectif.

<sup>17</sup> Charte élaborée par l'employeur après avis du comité social et économique.

<sup>18</sup> Commun accord.

<sup>19</sup> Art. L. 1222-9 Abs. 3 Nr. 2 Code du travail.

<sup>20</sup> Art. L. 1222-9 Abs. 3 Nr. 3 Code du travail.

<sup>21</sup> Règlement grand-ducal, Mémorial A- N° 45 vom 23.03.2016.

<sup>22</sup> Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 3 Abs. 3.



**Belgien** unterscheidet wiederum zwischen der regelmäßigen-strukturellen und der gelegentlichen Telearbeit. Die **regelmäßige-strukturelle** Telearbeit ist in dem **belgischen Tarifvertrag**<sup>23</sup> Nr. 85 vom 9. November 2005 betreffend Telearbeit, geändert durch den belgischen Tarifvertrag Nr. 85 vom 27. Februar 2008, geregelt<sup>24</sup>. Der Abschluss der Telearbeit erfolgt hierbei **durch Individualvereinbarung** und / oder **Tarifvertrag**<sup>25</sup>. Die rechtliche Grundlage für die **gelegentliche** Telearbeit ist das **belgische Gesetz** vom 5. März 2017 bzgl. durchführbarer Arbeit<sup>26</sup>. Gelegentliche Telearbeit ist nur möglich **im Fall von höherer Gewalt**, d.h. aufgrund unvorhergesehener Ereignisse oder wenn der Arbeitnehmer **aus persönlichen Gründen** verhindert ist, seine Arbeitsleistung in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers zu erbringen, sofern seine Funktion oder seine Tätigkeit mit der gelegentlichen Telearbeit vereinbar ist<sup>27</sup>.

Erfolgt die Telearbeit wie oben beschrieben in den Ländern der Großregion durch Abschluss einer schriftlichen Individualvereinbarung mit dem Arbeitgeber oder einer Regelung in einem Tarifvertrag oder einer Betriebsvereinbarung, müssen eine Reihe von **Pflichtangaben** festgelegt werden, insbesondere die Regelung über den **Arbeitsort**, die Art der zu leistenden **Tätigkeit**, das Volumen der **Arbeitszeit** und die **Arbeitsmittel**<sup>28</sup>.

In allen Ländern der Großregion kann die Telearbeit **vor Beginn** der Tätigkeit oder durch **Zusatzvereinbarung** im Rahmen eines bestehenden Arbeitsvertrages vereinbart werden<sup>29</sup>. Eine besondere Regelung weist **Luxemburg** auf. Wird die **Telearbeit durch Zusatzvereinbarung** zum bereits bestehenden Arbeitsvertrag vereinbart, verfügen beide Vertragsparteien über eine **Anpassungszeit**, während dieser sie **zum „klassischen“ Arbeitsmodell zurückkehren können**<sup>30</sup>. Die Dauer der Anpassungszeit kann je nach Vereinbarung zwischen 3 und 12 Monaten variieren, beträgt aber mindestens 2 Wochen<sup>31</sup>.

<sup>23</sup> Convention collective de travail, kurz CCT.

<sup>24</sup> Convention collective de travail (CCT) n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit geändert durch CCT n°85 bis vom 27.02.2008 für verbindlich erklärt durch königliches Dekret vom 19.03.2008.

<sup>25</sup> Art. 5 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; Art. 5 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit.

<sup>26</sup> Art. 22 bis 28.

<sup>27</sup> Art. 24 Gesetz vom 5.03.2017 bzgl. durchführbarer Arbeit.; Art. 26 § 1 Gesetz vom 5.03.2017 bzgl. durchführbarer Arbeit.

<sup>28</sup> Siehe hierzu in Deutschland § 2 NachwG; in Frankreich Art. L. 1222-9 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 Code du travail; in Luxemburg Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 4 Abs. 2; in Belgien Art. 6 § 2 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; Art. 6 § 2 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit sowie Art. 26 § 3, Art. 27 Gesetz vom 5.03.2017 bzgl. durchführbarer Arbeit.

<sup>29</sup> Beispielsweise in Luxemburg siehe hierzu Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 3 Abs.1.

<sup>30</sup> Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 5 Abs. 1.

<sup>31</sup> Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 5 Abs. 4.



Nach Ablauf der Mindestdauer von 2 Wochen kann jede Partei die Telearbeit mit einer Kündigungsfrist von mindestens 15 Tagen und höchstens 1 Monat beenden. Die Beendigung der Anpassungszeit erfolgt entweder per Einschreiben oder durch persönliche Aushändigung des Kündigungsschreibens an den Empfänger mit Gegenzeichnung einer Empfangsbescheinigung<sup>32</sup>. Wird die **Anpassungszeit nicht** unter den oben beschriebenen Bedingungen **beendet** oder ist eine Telearbeit bereits **zu Beginn** des Arbeitsverhältnisses vereinbart worden, kann die spätere **Wiederaufnahme der „klassischen“ Form** der Arbeit **nur im gegenseitigen Einvernehmen** zwischen den Parteien erfolgen<sup>33</sup>. Sofern der Arbeitnehmer während der Anpassungszeit von seinem Kündigungsrecht Gebrauch macht und die Telearbeit damit beendet, stellt dies weder einen Kündigungsgrund für das Arbeitsverhältnis noch einen Grund für eine einseitige Vertragsänderung nach Art. L. 121-7 des Code du travail dar<sup>34</sup>.

In **Frankreich** und **Belgien** kann die **Beendigung der Tätigkeit in Telearbeit nur einvernehmlich** durch eine diesbezügliche Regelung in der Individualvereinbarung bzw. im Tarifvertrag festgelegt werden oder durch Arbeitsordnung erfolgen<sup>35</sup>. Auch in **Deutschland** ist eine Beendigung der Telearbeit immer im gegenseitigen Einverständnis durch Abschluss eines Änderungs- oder Aufhebungsvertrages möglich. In Betracht kommt jedoch auch eine einseitige Beendigung durch den Arbeitgeber. Hierbei sind **besondere Regelungen** zu beachten. Die Beendigung der Telearbeit kann zum einen durch eine einseitige Änderung des Arbeitsortes **durch Weisung** nach § 106 Satz 1 GewO herbeigeführt werden, indem der Arbeitgeber den Arbeitnehmer anweist, künftig nicht mehr in Telearbeit, sondern (dauerhaft und ausschließlich) in seinem Betrieb tätig zu werden. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass in der Telearbeit-Vereinbarung eine entsprechende **Versetzungsklausel** vereinbart wurde, durch die dem Arbeitnehmer ein anderer Arbeitsort zugewiesen werden kann. Fehlt eine entsprechende Versetzungsklausel kommt alternativ eine Beendigung der Telearbeit durch Ausübung eines einseitigen **Widerrufs der Telearbeit** in Betracht, sofern auch hier ein Widerrufsvorbehalt in der Telearbeit-Vereinbarung festgelegt wurde<sup>36</sup>. Steht dem Arbeitgeber gegenüber dem

<sup>32</sup> Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 5 Abs. 4.

<sup>33</sup> Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 17 Abs. 1.

<sup>34</sup> Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 5 Abs. 6.

<sup>35</sup> Siehe hierzu in Frankreich: Art. L. 1222-9 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 Code du travail; in Belgien: Art. 5 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; Art. 5 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit.

<sup>36</sup> Stefan Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, Rechtshandbuch für die Arbeit 4.0, 1. Aufl. 2019, Rn. 457.



Arbeitnehmer weder ein Weisungsrecht noch ein Widerrufsrecht zur Seite, kommt als einseitiges Gestaltungsinstrument zur Beendigung der Telearbeit nur eine arbeitgeberseitige **Änderungskündigung**<sup>37</sup> oder **Beendigungskündigung**<sup>38</sup> in Betracht. Bei Ausspruch einer Änderungs- oder Beendigungskündigung sind allerdings die Regelungen des allgemeinen und besonderen Kündigungsschutzes zu beachten, insbesondere erfordert dies eines personen-, verhaltens- oder betriebsbedingten Kündigungsgrund nach § 1 Abs. 2 KSchG.

Verrichtet der Grenzgänger seine Tätigkeit in Telearbeit, dann muss ein entsprechender Telearbeitsplatz eingerichtet werden, was mit entsprechenden Einrichtungskosten verbunden ist. Daher hat der Arbeitgeber in Deutschland, Luxemburg und Belgien in der Regel die Kosten zu tragen<sup>39</sup>. Nur in **Frankreich** besteht **keine Pflicht zur Kostenübernahme** für die Installierung eines zur Leistungserbringung geeigneten funktionsgerechten Telearbeitsplatzes nebst Anschaffung der erforderlichen Arbeitsmittel<sup>40</sup>.

Allen Ländern gemeinsam ist weiterhin die Tatsache, dass die Telearbeiter in der Großregion grundsätzlich die **gleichen Rechte** haben und denselben Pflichten wie Arbeitnehmer unterliegen, die ihre Arbeitsleistung in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers verrichten<sup>41</sup>. Die **Kontroll- und Zutrittsrechte des Arbeitgebers** sind beispielsweise in **Deutschland** durch das Recht der Unverletzlichkeit der Wohnung des Arbeitnehmers in Art. 13 GG jedoch eingeschränkt bzw. sogar ausgeschlossen. Es bedarf daher in der Telearbeit-Vereinbarung eine ausdrückliche Regelung, nach der der Arbeitgeber berechtigt ist, den in der Wohnung eingerichteten Telearbeitsplatz zur Erfüllung seiner arbeitsschutzrechtlichen Kontrollpflichten zu betreten. Auch in **Luxemburg** muss der Arbeitgeber Maßnahmen für **den Schutz der Privatsphäre** des Telearbeiters vornehmen.

<sup>37</sup> § 2 KSchG: Änderung der Arbeitsbedingungen in Form einer auf die Beendigung der Telearbeit ausgesprochene Kündigung mit gleichzeitigem Angebot auf eine neuen Tätigkeit in der Betriebsstätte des Arbeitgebers.

<sup>38</sup> Stefan Müller, Homeoffice in der arbeitsrechtlichen Praxis, Rechtshandbuch für die Arbeit 4.0, 1. Aufl. 2019, Rn. 493.

<sup>39</sup> Siehe hierzu in Luxemburg: Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 11; in Belgien: Art. 6 § 2 CCT n°85 vom 9.11.2005 bzgl. Telearbeit sowie Art. 6 § 2 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit und Art. 26 § 3, Art. 27 Gesetz vom 5.03.2017 bzgl. durchführbarer Arbeit sowie Art. 9 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; Art. 9 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit.

<sup>40</sup> Verordnung (ordonnance n°2017-1387) vom 22.09.2017.

<sup>41</sup> Siehe hierzu in Frankreich: Art. L. 1222-9 Abs. 3 Nr. 1 Code du travail; in Luxemburg: Abkommen vom 21.02-2006 Nr. 8 Abs. 1; in Belgien: Art. 7 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; Art. 7 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit sowie Art. 25 Gesetz vom 5.03.2017 bzgl. durchführbarer Arbeit.



In **Belgien** und **Luxemburg** beispielsweise muss der Arbeitgeber Maßnahmen treffen, insbesondere im Software-Bereich, um den Schutz der verwendeten und verarbeiteten Daten durch den Telearbeiter zu gewährleisten<sup>42</sup>. Der Arbeitgeber informiert den Telearbeiter über die **anwendbaren Rechtsvorschriften zum Datenschutz** im Unternehmen, insbesondere über die eingeschränkte Nutzung der IT-Ausrüstung und der IT-Instrumente<sup>43</sup> sowie über Sanktionen im Falle der Nichtbeachtung.

Schließlich müssen auch in allen Ländern der Großregion die innerstaatlichen Rechtsvorschriften zum **Arbeitsschutz** und **Gesundheit** des Arbeitnehmers bei der Ausübung der Tätigkeit in Telearbeit gewährleistet werden<sup>44</sup>. Der Arbeitgeber in **Deutschland** hat z.B. eine **Gefährdungsbeurteilung** bzgl. des Telearbeitsplatzes<sup>45</sup> und der Verwendung von Arbeitsmitteln<sup>46</sup> vorzunehmen. Die zuständigen internen Dienststellen in **Belgien** haben Zugang zum Arbeitsort der Telearbeit, um die ordnungsgemäße Anwendung der Rechtsvorschriften zum Arbeitsschutz und Gesundheit zu überprüfen. Der Telearbeiter hat einen Anspruch auf einen solchen Kontrollbesuch, ggf. mit einer vorherigen Ankündigung und seiner Zustimmung.

## **C. Internationale Regelungen der Telearbeit in den Ländern der Großregion**

### **I. Arbeitsrechtliche Aspekte der Telearbeit von Grenzgängern**

Bei der Ausübung der Tätigkeit in mehreren Staaten kann im Einzelfall unklar sein, welches Arbeitsrecht auf das Arbeitsverhältnis anwendbar ist. Welchem Recht der Arbeitsvertrag von mehreren in Betracht kommenden Ländern unterliegt, richtet sich nach der Rom I-Verordnung<sup>47</sup>. Maßgeblich für Individualarbeitsverträge ist hierbei Art. 8 Rom I-Verordnung. Die Bestimmung des auf den Vertrag anwendbaren Rechts erfolgt dabei in mehreren Schritten<sup>48</sup>. Die Parteien können nach Art. 8 Abs. 1 Satz 1 das auf den Arbeitsvertrag anwendbare **Recht wählen (subjektives Arbeitsverhältnisstatut)**<sup>49</sup>. Dies kann entweder

<sup>42</sup> Siehe hierzu in Belgien: Art. 14 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit; in Luxemburg: Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 9 und 10.

<sup>43</sup> Für Internet und E-Mail.

<sup>44</sup> Siehe hierzu in Luxemburg: Abkommen vom 21.02.2006 Nr. 12 Abs. 1; in Belgien: Art. 15 CCT n°85 vom 9.11.2005. bzgl. Telearbeit sowie Art. 15 des königlichen Erlasses vom 13.06.2006 bzgl. Telearbeit.

<sup>45</sup> § 5 Abs. 1 ArbSchG.

<sup>46</sup> § 3 BetrSichV.

<sup>47</sup> Verordnung (EG) 593/2008 vom 17.06.2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I).

<sup>48</sup> Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht, Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, Art. 8 Rn. 1.

<sup>49</sup> Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, Art. 8 Rn. 2 ff.



ausdrücklich erfolgen oder sich durch stillschweigende Vereinbarung aus den Umständen des Falles ergeben. Nur wenn die Parteien keine Rechtswahl getroffen haben, bestimmt sich das anwendbare Recht nach den Absätzen 2 bis 4 des Art. 8 Rom I-Verordnung (**objektives Arbeitsverhältnisstatut**)<sup>50</sup>. Das objektive Arbeitsverhältnisstatut sieht hierbei drei Anknüpfungspunkte vor:

- ✓ Recht des gewöhnlichen Arbeitsortes, Art. 8 Abs. 2;
- ✓ Recht der einstellenden Niederlassung, Art. 8 Abs. 3 und
- ✓ Recht der engeren Verbindung, Art. 8 Abs. 4.

Hierbei ist **vorrangig** auf das Recht des **gewöhnlichen Arbeitsortes abzustellen**, da Art. 8 Abs. 2 den Absätzen 3 und 4 vorgeht<sup>51</sup>. Erst wenn ein gewöhnlicher Arbeitsort nicht existiert, ist das Recht des Staates der einstellenden Niederlassung, also der Ort, von dem aus der Arbeitgeber geschäftlich tätig wird, auf den Arbeitsvertrag anwendbar. Kann das grenzüberschreitende Arbeitsverhältnis nicht dem Recht der Niederlassung unterstellt werden, ist auf den Arbeitsvertrag das Recht des Staates anwendbar, zudem es die engste Verbindung aufweist.

Nach Art. 8 Abs. 2 unterliegt das auf den Arbeitsvertrag anzuwendende Recht vorrangig, dem Recht des Staates, **in dem** oder andernfalls **von dem** aus der Arbeitnehmer in Erfüllung des Vertrages **gewöhnlich seine Arbeit verrichtet**. Der gewöhnliche Arbeitsort richtet sich hierbei nach dem **Mittelpunkt** der zu verrichtenden **Tätigkeit**, also nach dem Ort, an dem der Arbeitnehmer im Wesentlichen seine tatsächliche Arbeit verrichtet. In Ermangelung eines Mittelpunktes der Tätigkeit ist der Ort maßgeblich, in dem der Arbeitnehmer den **größten Teil** seiner Arbeit absolviert und damit der **Schwerpunkt** seiner Tätigkeit liegt.

Wird der Grenzgänger **ausschließlich** in **Telearbeit** an seinem Wohnort tätig und liegt damit der Mittelpunkt seiner Tätigkeit im Wohnstaat, ist auf den Arbeitsvertrag, sofern die Parteien keine Rechtswahl getroffen haben, das Arbeitsrecht des Wohnmitgliedstaats auf den Arbeitsvertrag anwendbar.

Wird der Grenzgänger in Form der **alternierenden Telearbeit** tätig, d.h. im Wechsel sowohl am Sitz des Arbeitgebers im Beschäftigungsland als auch an einigen Tagen in Telearbeit vom Wohnstaat aus, so **muss bewertet** werden, wo der Mittelpunkt seiner Tätigkeit liegt.

<sup>50</sup> Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, Art. 8 Rn. 32 ff.

<sup>51</sup> Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, Art. 8 Rn. 33, 39, 40.



Wenn der Mittelpunkt oder der überwiegende Teil der Arbeit am Sitz des Arbeitgebers im Beschäftigungsland absolviert wird, ist auf den Arbeitsvertrag, sofern die Parteien auch hier keine ausdrückliche Rechtswahl getroffen haben, das Arbeitsrecht des Beschäftigungsstaates anwendbar. Liegt im umgekehrten Fall der Mittelpunkt oder der überwiegende Teil der Arbeit am Wohnsitz des Arbeitnehmers, ist auf den Arbeitsvertrag das Arbeitsrecht des Wohnstaates anwendbar. Unabhängig von dem auf den Arbeitsvertrag nach Art. 8 Abs. 1 Rom I-Verordnung anwendbare Arbeitsrecht, müssen jedoch immer die Mindestarbeitsbedingungen des Ortes der Arbeitsleistung eingehalten werden<sup>52</sup>.

Den Arbeitsvertragsparteien ist bei einer Vereinbarung über die Durchführung der Arbeit in Form der Telearbeit **zu empfehlen**, eine entsprechende Klarstellung bzw. Rechtswahl über das auf den Arbeitsvertrag anzuwendende Arbeitsrecht vorzunehmen. So können spätere Rechtsunsicherheiten oder Rechtsstreitigkeiten vermieden werden.

## II. Sozialversicherungsrechtliche Aspekte der Telearbeit von Grenzgängern

Die soziale Absicherung wird innerhalb der Europäischen Union durch die Verordnung VO (EG) Nr. 883/2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit geregelt. Sie verhindert, dass Personen ohne sozialen Schutz bleiben, das Zusammentreffen von Leistungen mit gleicher Zielrichtung aufgrund der Rechtsvorschriften mehrerer Mitgliedsstaaten als auch die mit einer Doppelversicherung verbundenen Beitragslasten. Nach Art. 11 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004 gilt daher der Grundsatz, dass Personen **nur** den Rechtsvorschriften **eines** Mitgliedsstaates unterliegen dürfen. Grenzgänger<sup>53</sup>, also Personen die in einem Mitgliedsstaat eine Beschäftigung ausüben und in einem anderen Mitgliedsstaat wohnen, in den sie in der Regel täglich mindestens jedoch einmal wöchentlich zurückkehren, sind als Arbeitnehmer daher **grundsätzlich** nach Art. 11 Abs. 3 lit. a VO (EG) Nr. 883/2004 **im Beschäftigungsstaat sozialversichert**.

Im Fall der **Telearbeit von Grenzgänger**, sind jedoch die **Besonderheiten von Art. 13 VO (EG) Nr. 883/2004 zu beachten**. Diese Vorschrift bestimmt, in welchem Mitgliedsstaat ein Arbeitnehmer, der in zwei oder mehr Mitgliedsstaaten eine Beschäftigung ausübt, sozialversichert ist. Nach Art. 13 Abs. 1 lit. a VO (EG) Nr. 883/2004 ist der Arbeitnehmer in seinem **Wohnmitgliedsstaat** sozialversichert, wenn er dort einen **wesentlichen Teil seiner**

<sup>52</sup> Art. 9 Rom I-Verordnung; Krebber in: Kommentar zum europäischen Arbeitsrecht Franzen, Gallner, Oetker, 2. Aufl., Kennziffer 240 VO 593/2008, Art. 9 Rn. 1-2.

<sup>53</sup> Siehe Definition in Art. 1 lit. f VO (EG) Nr. 883/2004.



**Tätigkeit** ausübt. Um festzustellen, ob der Arbeitnehmer einen wesentlichen Teil der Tätigkeit in seinem Wohnstaat ausübt, werden folgende Orientierungskriterien in einer Gesamtbewertung herangezogen:

- **Arbeitszeit und / oder**
- **Arbeitsentgelt**

Ein wesentlicher Teil der Tätigkeit liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer **25 % und mehr** seiner Tätigkeit im Wohnstaat ausübt<sup>54</sup>. Dies entspricht beispielsweise bei einer 40-Stunden-Woche 10 Stunden Telearbeit pro Woche. Übt der Arbeitnehmer **keinen wesentlichen Teil** seiner Tätigkeit im Wohnstaat aus, ist er in dem Land sozialversichert, indem der **Arbeitgeber seinen Sitz** hat<sup>55</sup>.

Im Fall der **alternierenden Telearbeit**, die wechselnd am Sitz des Arbeitgebers in einem Mitgliedsstaat und am Wohnort des Arbeitnehmers oder an einem anderen Ort außerhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers (z.B. Telezentrum) in einem anderen Mitgliedsstaat ausgeübt wird, muss daher vom Arbeitgeber geprüft werden, ob die Telearbeit 25 % seiner Tätigkeit im Wohnstaat ausmacht. Nur dann ist der Arbeitnehmer nicht bei seinem Arbeitgeber am Firmensitz, sondern in seinem Wohnstaat sozialversichert.

Im Fall der **ausschließlichen Telearbeit**, bei der der Arbeitnehmer seine Tätigkeit nur in Form der Telearbeit von zu Hause (oder in einem Telezentrum an seinem Wohnort) erbringt, wird der Arbeitsanteil in Telearbeit am Wohnort gezwungenermaßen bei mehr als 25 % liegen, sodass in diesem Fall der Arbeitnehmer grundsätzlich im Wohnstaat sozialversichert ist.

### **III. Zwischenfazit bezüglich der sozialversicherungsrechtlichen Aspekte**

Arbeitgeber müssen darauf achten, dass Arbeitnehmer in ihrem Wohnmitgliedsstaat sozialversichert werden müssen, wenn diese 25 % und mehr ihrer Tätigkeit in Form der Telearbeit in ihrem Wohnmitgliedsstaat (d.h. in den eigenen Räumen zu Hause oder in einem Telezentrum am Wohnort) ausüben. In diesem Fall hat der Arbeitgeber den Arbeitnehmer bei einer **ausländischen Sozialversicherungsanstalt** anzumelden und die **ausländischen Sozialversicherungsabgaben** dorthin abzuführen. Damit wird ein anderer Mitgliedstaat für die Zahlung der Sozialversicherungsleistungen zuständig.

<sup>54</sup> Steinmeyer, in: Fuchs, Kommentar Europäisches Sozialrecht, 7. Auflage, Art. 13 Rn. 10; Art. 14 Abs. 8 Durchführungsverordnung VO (EG) Nr. 987/2009.

<sup>55</sup> Art. 13 Abs. 1 lit. b) i) VO (EG) Nr. 883/2004.



## IV. Steuerrechtliche Aspekte der Telearbeit von Grenzgängern

Steuerpflichtige Arbeitnehmer, die innerhalb verschiedener Staatsgrenzen tätig sind, unterliegen in der Regel mehreren Steuerhoheiten. Eine Doppelbesteuerung kann darauf beruhen, dass diese Personen entweder in zwei Staaten gleichzeitig ansässig sind, oder Lohneinkünfte beziehen, die aus anderen Staaten als dem Wohnsitzstaat herrühren. In beiden Fällen kann jeder betroffene Staat sein eigenes Recht der Besteuerung für sich beanspruchen und gegenüber dem Steuerpflichtigen geltend machen. Die verschiedenen Länder der Großregion haben zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Steuerpflichtigen untereinander bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. Wegen unterschiedlicher Regelungen in den DBA gibt es keine einheitliche Besteuerung der grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmer. Vielmehr ist die Besteuerung zwischen den verschiedenen Staaten unterschiedlich. Wie in den verschiedenen DBA die in Telearbeit verrichteten Arbeitstage steuerlich zu behandeln sind, wird im Folgenden näher beleuchtet.

### 1. Grundsätze der Besteuerung nach dem OECD-Musterabkommen

Das OECD-Musterabkommen (OECD-MA)<sup>56</sup> zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen von 2017 bildet die Basis für die zwischenstaatlichen spezielleren DBA. Dieses Abkommen ist ein unverbindliches Muster für die DBA, die die Mitgliedsstaaten untereinander oder mit Drittstaaten abschließen, um trotz der vielfältigen Sonderprobleme in den Steuerrechtsordnungen der einzelnen Staaten größtmögliche Vereinheitlichung der bilateralen DBA zu erzielen.

Die Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit ist hierbei in Art. 15 OECD-MA geregelt. Die darin festgelegten Grundsätze haben die Länder der Großregion in ihren jeweiligen DBA übernommen und mit teilweise spezielleren Bestimmungen ergänzt.

Um das Recht der Besteuerung einem Staat zuweisen zu können, muss zwischen dem Ansässigkeitsstaat<sup>57</sup> und dem Tätigkeitsstaat<sup>58</sup> des Arbeitnehmers unterschieden werden.

Nach Art. 15 Abs. 1 OECD-MA wird das **Besteuerungsrecht** bei **Einkünften aus unselbständiger Arbeit grundsätzlich** dem Staat zugewiesen, in dem der Arbeitnehmer seine Tätigkeit ausübt (**Tätigkeitsstaat**), jedoch **nur für den Teil** der Einkünfte, die **im**

<sup>56</sup> OECD-Musterabkommen 2017 zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Beck'sche Steuerkommentare, Debatin/Wassermeyer, Band I, EL 134.

<sup>57</sup> Auch Wohnsitzstaat genannt.

<sup>58</sup> Auch Quellenstaat genannt.



**ausländischen Tätigkeitsstaat erzielt** worden sind<sup>59</sup>. Hat der ausländische Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht und war der Arbeitnehmer nur **zeitweise** im ausländischen Tätigkeitsstaat beschäftigt, ist der Arbeitslohn zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Tätigkeitsstaat, **aufzuteilen**<sup>60</sup>. Art. 15 Abs. 2 OECD-MA mit der darin geregelten 183-Tage-Regelung, die ausnahmsweise dem Ansässigkeitsstaat die Besteuerungshoheit zuordnet, ist auf Grenzgänger nicht anzuwenden. Grenzgänger sind in der Regel mehr als 183 Tage im Tätigkeitsstaat beschäftigt und die Vergütungen werden in fast allen Fällen zu Lasten eines Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat gezahlt<sup>61</sup>.

**Beachte:**

Für sich alleine genommen ist mit der Zuordnung des Besteuerungsrechts gegenüber dem Tätigkeitsstaat keine zusätzliche Besteuerung im Ansässigkeitsstaat ausgeschlossen. Damit ist weder eine Vermeidung noch eine Milderung der Doppelbesteuerung gegeben. Diese wird erst durch einen ausdrücklichen Verzicht des Ansässigkeitsstaates auf die Erhebung seiner inländischen Steuer (Freistellungsmethode<sup>62</sup>) oder durch eine Anrechnung einer bereits im Ausland gezahlten Steuer auf die im Ansässigkeitsstaat zu entrichtende Steuer (Anrechnungsmethode<sup>63</sup>) erreicht<sup>64</sup>.

Die oben beschriebenen **Grundsätze** des **Art. 15 OECD-MA** werden **durch speziellere Grenzgängerregelungen** wiederum **durchbrochen** und gehen diesem als *leges speciales* vor<sup>65</sup>. Grenzgängerregelungen in den DBA stellen eine Ausnahme vom Prinzip der Besteuerung im Tätigkeitsstaat dar, indem sie die Besteuerung dem Wohnsitzstaat zuweisen. Eine solche Grenzgängerregelung besteht in der Großregion nur in dem DBA **zwischen Deutschland und Frankreich** sowie zeitlich eingeschränkt in dem DBA **zwischen Frankreich und Belgien**, auf die gesondert in dem jeweiligen DBA eingegangen wird. Die übrigen Länder der Großregion haben weitestgehend die Grundsätze des Art. 15 OECD-MA übernommen. Als Grenzgänger gelten die Steuerpflichtigen, die in einem Staat ansässig sind, d.h. dort ihren privaten Lebensmittelpunkt haben, und ihre Berufstätigkeit

<sup>59</sup> Siehe Wortlaut Art. 15 Abs. 1 S. 2 OECD-Musterabkommens: „**die dafür**“ bezogene Vergütung.

<sup>60</sup> Art. 15 Abs. 1 S. 2 OECD-MA; Wassermeyer/Schwenke in: Beck'sche Steuerkommentare zum OECD-MA, Art. 15 Rn. 138.

<sup>61</sup> Schwenke/Malinski in: Beck'sche Steuerkommentare zum DBA BE-DE, Art. 15 Rn. 26.

<sup>62</sup> Achim Fey in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2019, Art. 23 A OECD-MA Buchstabe F Rn. 1

<sup>63</sup> Achim Fey in: Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon 2019, Art. 23 B OECD-MA Buchstabe A Rn. 1.

<sup>64</sup> Wassermeyer/Schwenke in: Beck'sche Steuerkommentare zum OECD-MA, Art. 15 Rn. 31.

<sup>65</sup> Wassermeyer/Schwenke in: Beck'sche Steuerkommentare zum OECD-MA, Art. 15 Rn. 160.



über die Grenze im Nachbarstaat ausüben, um nach Arbeitsende regelmäßig über die Grenze an ihren privaten Lebensmittelpunkt zurückzukehren<sup>66</sup>.

Die nachfolgende Betrachtung geht daher von dem **klassischen Grenzgänger** aus, dessen **Besonderheit** darin besteht, dass er in der Regel seine Arbeit **ausschließlich** im Tätigkeitsstaat ausübt und damit grundsätzlich **keine Lohneinkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat** bezieht. Wenn aber die Tätigkeit des Grenzgängers nicht nur im Tätigkeitsstaat ausgeübt wird, muss beachtet werden, dass eventuell eine Aufteilung der Besteuerung der Arbeitseinkünfte zwischen dem Tätigkeits- und dem Wohnsitzstaat erfolgen muss, auf die die TFG 2.0 in den einzelnen DBA näher eingeht.

## 2. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland-Luxemburg

Da der Grenzgänger-Strom überwiegend von Deutschland (Saarland und Rheinland-Pfalz) nach Luxemburg verläuft<sup>67</sup>, erfolgt die Darstellung der Besteuerung von Arbeitnehmern, die in Deutschland wohnen und in Luxemburg für einen luxemburgischen Arbeitgeber arbeiten.

Zwischen Deutschland und Luxemburg wurde ein Doppelbesteuerungsabkommen am 23. August 1958 abgeschlossen, zuletzt geändert am 23. April 2012 (DBA DE/LUX)<sup>68</sup>. Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit richtet sich darin nach Art. 14 DBA DE/LUX, der weitestgehend dem Art. 15 OECD-MA entspricht. Nach Art. 14 Abs. 1 DBA DE/LUX ist der Arbeitslohn grundsätzlich im Tätigkeitsstaat zu versteuern. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben beide Länder die **Freistellungsmethode** (unter Progressionsvorbehalt) gewählt<sup>69</sup>.

Demnach hat, nach dem oben unter **Abschnitt IV. Punkt 1.** beschriebenen Grundsätzen, **Luxemburg als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht** für den Arbeitslohn, den der Grenzgänger für die in Luxemburg **insgesamt** verrichtete Tätigkeit von seinem dortigen Arbeitgeber erhält. In Deutschland ist der Grenzgänger sodann von der Besteuerung freigestellt<sup>70</sup>.

<sup>66</sup> Windsheimer in: Küttner Personalbuch 2019, Grenzgänger Rn. 2.

<sup>67</sup> Unter den in Luxemburg beschäftigten Grenzgängern wohnen 33.460 in Rheinland-Pfalz, 9.260 im Saarland; Siehe Grenzgänger-Ströme 2018, Homepage der interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle (IBA) online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 06.08.2019).

<sup>68</sup> Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Verhinderung der Steuerhinterziehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. II 2012 S. 1403 ff.

<sup>69</sup> Art. 22 DBA DE/LUX.

<sup>70</sup> Art. 22 Abs. 1 lit. a) i.V.m. lit. d) DBA DE/LUX.



Übt der Grenzgänger **einen Teil seiner Tätigkeit auch in Deutschland** (von zu Hause oder in einem Telezentrum) **in Form der Telearbeit** aus, ist die **Besteuerung** in einen in Deutschland zu versteuernden Teil des Arbeitslohnes und einen in Luxemburg zu versteuernden Teil **aufzuspalten**. Wann genau eine solche Aufgliederung zu erfolgen hat, legt die **Verständigungsvereinbarung** vom 26. Mai 2011<sup>71</sup> näher fest. Abs. 2 dieser Verständigungsvereinbarung sieht vor, dass eine Aufteilung der Besteuerung **nicht** erfolgt, wenn der Grenzgänger die Arbeit an **weniger als 20 Tagen** im Kalenderjahr in Deutschland verrichtet.

Wird diese Grenze an Arbeitstagen überschritten, so muss der Grenzgänger den Arbeitslohn, den er für die Zeit der Telearbeit in seinem Wohnsitzstaat Deutschland erhält, dort versteuern<sup>72</sup> und den Teil des Arbeitslohnes, den er für die Zeit seiner Tätigkeit in Luxemburg erhält, in Luxemburg versteuern<sup>73</sup>. Deutschland hat bei Überschreiten der festgelegten Tage hierbei als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht ab dem 1. Tag für alle Tage der Tätigkeit in Telearbeit außerhalb Luxemburgs. In Luxemburg muss dieser Teil des Arbeitslohns dann gleichzeitig von der luxemburgischen Lohnsteuer freigestellt werden.

### 3. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Luxemburg

Da der Grenzgänger-Strom zwischen diesen beiden Ländern überwiegend von Frankreich (Lothringen) in Richtung Luxemburg verläuft<sup>74</sup>, erfolgt die Darstellung der Besteuerung von Arbeitnehmern, die in Frankreich wohnen und in Luxemburg für einen luxemburgischen Arbeitgeber arbeiten.

In dem alten Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Frankreich und Luxemburg vom 1. April 1958<sup>75</sup>, zuletzt modifiziert am 5. September 2015<sup>76</sup>, wurden keine unschädlichen Tage vereinbart, an denen ein Grenzgänger seine Tätigkeit in Telearbeit ausüben kann, sodass

<sup>71</sup> Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 26.05.2011, online abrufbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Luxemburg/2011-06-14-Luxemburg-Abkommen-DBA-Verstaendigungsvereinbarung-Besteuerung-Grenzpendler.pdf;sessionId=5EED6B035496A9F8ED2C200A3C37113C?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Luxemburg/2011-06-14-Luxemburg-Abkommen-DBA-Verstaendigungsvereinbarung-Besteuerung-Grenzpendler.pdf;sessionId=5EED6B035496A9F8ED2C200A3C37113C?__blob=publicationFile&v=3) (zuletzt abgerufen am 26.07.2019).

<sup>72</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung für diesen Teil in Luxemburg.

<sup>73</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung für diesen Teil in Deutschland.

<sup>74</sup> Siehe Grenzgänger-Ströme 2018, Homepage der interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle (IBA) online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 06.08.2019).

<sup>75</sup> Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Einrichtung von Regeln der gegenseitigen administrativen Unterstützung auf dem Gebiet der Steuern auf Einkommen und Vermögen, Luxemburgisches Amtsblatt (Journal officiel) vom 29.12.1958.

<sup>76</sup> Luxemburgisches Amtsblatt (Journal officiel) n° 0297 vom 23.12.2015.



die **Aufteilung** der Besteuerung **ab dem 1. Tag** erfolgte. Der Arbeitslohn, den der Grenzgänger für die Zeit der Telearbeit in seinem Wohnstaat Frankreich bezogen hat, wurde dort versteuert<sup>77</sup> und der Teil des Arbeitslohnes, den er für die Dauer seiner Tätigkeit in Luxemburg erhielt, wurde in Luxemburg versteuert<sup>78</sup>.

Am 20. März 2018 haben Frankreich und Luxemburg ein **neues Doppelbesteuerungsabkommen** (DBA FR/LUX) abgeschlossen, welches für die Besteuerung der **Einkünfte ab dem Steuerjahr 2020** Anwendung findet<sup>79</sup>. Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit ist in Art. 14 DBA FR/LUX geregelt, der inhaltlich zum alten DBA keine Änderungen bringt. Luxemburg steht auch weiterhin als Tätigkeitsstaat grundsätzlich das Besteuerungsrecht zu. Demnach hat, nach dem oben unter **Abschnitt IV. Punkt 1.** beschriebenen Grundsätzen, auch im derzeit geltenden DBA **Luxemburg als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht** für den Arbeitslohn, den der Grenzgänger für die in Luxemburg **insgesamt** verrichtete Tätigkeit von seinem dortigen wirtschaftlichen Arbeitgeber erhält.

Neu ist jedoch, dass zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die bisherige Freistellungsmethode (unter Progressionsvorbehalt) durch die **Anrechnungsmethode ersetzt** wurde<sup>80</sup>. Demnach ist der Arbeitslohn grundsätzlich sowohl in Frankreich als auch in Luxemburg zu versteuern. Allerdings wird dem Grenzgänger zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Frankreich einen **Anrechnungsbetrag (crédit d'impôt)** auf die bereits in Luxemburg gezahlte Steuer gewährt. In welcher Höhe dieser Anrechnungsbetrag auf den Arbeitslohn in Abzug gebracht wird, d.h. welche Steuer zur Berechnungsgrundlage herangezogen wird, wird in dem seit dem 6. April 2020 in Kraft getretenen **Zusatzabkommen** zum DBA FR/LUX vom 10. Oktober 2019 modifiziert und präzisiert<sup>81</sup>. Nach Art. 22 Abs. 1 lit. a) ii) des Zusatzabkommens zum DBA FR/LUX bemisst sich die Höhe des Anrechnungsbetrages nach der **französischen Steuer**, sofern die Einkünfte auch tatsächlich der luxemburgischen Steuer unterliegen. Diese gewählte Vorgehensweise erzeugt die **gleiche Wirkung wie die Freistellungsmethode** (unter Progressionsvorbehalt) und vermeidet eine finanzielle Mehrbelastung des Grenzgängers

<sup>77</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung für diesen Teil in Luxemburg.

<sup>78</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung in Frankreich.

<sup>79</sup> Siehe Art. 30 Nr. 1, 2 lit. a) und b) DBA FR/LUX NEU im luxemburgischen Amtsblatt (Journal officiel) n° 495 vom 12.07.2019; in Kraft getreten am 19.08.2019, luxemburgischen Amtsblatt (Journal officiel) n° 636 vom 25.09.2019.

<sup>80</sup> Art. 22 DBA FR/LUX NEU.

<sup>81</sup> Siehe Homepage der luxemburgischen Steuerverwaltung online abrufbar unter

<https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/conventions/conv-neg/Avenant10102019-ST2019065-TEXTE-Version-francaise-signee.pdf> (zuletzt abgerufen am 06.11.2019); Luxemburgisches Amtsblatt (Journal officiel) Mémorial A n° 245 vom 06.04.2020.



aus Frankreich<sup>82</sup>. Bezieht ein Grenzgänger folglich Lohn Einkünfte nach Art. 14 Abs. 1 und Abs. 2 DBA FR/LUX, dann wird ihm zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ein Anrechnungsbetrag gewährt, der der Höhe nach der französischen Steuer entspricht, sofern seine Lohn Einkünfte tatsächlich der luxemburgischen Steuer unterfallen<sup>83</sup>.

Übt ein Grenzgänger **einen Teil seiner Tätigkeit in Telearbeit** in seinem Wohnsitzstaat **in Frankreich** aus, hat das DBA in Nr. 3 seines Protokolls eine **Grenze von Arbeitstagen festgelegt**, ab welcher eine **Aufteilung der Besteuerung** zu erfolgen hat. Danach erfolgt eine Aufspaltung der Besteuerung **nicht**, wenn der Grenzgänger die Arbeit an **höchstens 29 Tagen** im Steuerjahr in Frankreich verrichtet. Wird diese Grenze an Arbeitstagen überschritten, so erfolgt auch hier eine Aufteilung der Besteuerung. Der Teil der Tätigkeit, der in Telearbeit in Frankreich ausgeübt wurde, ist ab dem 1. Tag in Frankreich zu versteuern. Der Teil der Arbeit der in Luxemburg verrichtet wurde, ist in Luxemburg zu versteuern. Dieser Teil der in Luxemburg verrichteten Arbeit ist aufgrund der neu eingeführten Anrechnungsmethode nun auch in Frankreich zu versteuern. Allerdings gewährt Frankreich auf diesen Teil einen Anrechnungsbetrag in Höhe der französischen Steuer. Dies hat die Wirkung einer Freistellungsmethode und führt dazu, dass der Grenzgänger **in Frankreich keine Nachzahlung** für die in Luxemburg verrichtete Tätigkeit zu befürchten hat.

#### 4. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Belgien-Luxemburg

Da der Grenzgänger-Strom überwiegend von Belgien (Wallonie und Deutschsprachige Gemeinschaft Belgien) nach Luxemburg verläuft<sup>84</sup>, erfolgt die Darstellung der Besteuerung von Arbeitnehmern, die in Belgien wohnen und in Luxemburg für einen luxemburgischen Arbeitgeber tätig sind.

Zwischen Belgien und Luxemburg wurde ein Doppelbesteuerungsabkommen am 17. September 1970 (DBA BE/LUX) abgeschlossen<sup>85</sup>. Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbständiger Arbeit richtet sich darin nach Art. 15 DBA BE/LUX, der ebenfalls

<sup>82</sup> Siehe hierzu Newsletter der luxemburgischen Steuerverwaltung vom 16.10.2019 online abrufbar unter [https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2019/nl\\_16102019.html](https://impotsdirects.public.lu/fr/archive/newsletter/2019/nl_16102019.html) (zuletzt abgerufen am 20.11.2019).

<sup>83</sup> Siehe hierzu juristische Stellungnahme der luxemburgischen Handelskammer vom 10.01.2020 online abrufbar unter ([https://www.cc.lu/uploads/tx\\_userccavis/5392\\_PL\\_Double\\_imposition\\_France\\_PL\\_5392PMR.pdf](https://www.cc.lu/uploads/tx_userccavis/5392_PL_Double_imposition_France_PL_5392PMR.pdf) zuletzt abgerufen am 20.01.2020).

<sup>84</sup> Siehe Grenzgänger-Ströme 2018, Homepage der interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle (IBA) online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 06.08.2019).

<sup>85</sup> Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern auf Einkommen und Vermögen, Luxemburger Amtsblatt (Journal officiel) A- n° 64 vom 21.09.1971.



weitestgehend dem Art. 15 OECD-MA entspricht. Nach Art. 15 § 1 DBA BE/LUX ist der Arbeitslohn grundsätzlich im Tätigkeitsstaat zu versteuern. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben beide Länder die **Freistellungsmethode** (unter Progressionsvorbehalt) gewählt<sup>86</sup>.

Demnach hat nach dem oben unter **Abschnitt IV. Punkt 1.** beschriebenen Grundsätzen **Luxemburg als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht** für den Arbeitslohn, den der Grenzgänger für die in Luxemburg **insgesamt** verrichtete Tätigkeit von seinem dortigen wirtschaftlichen Arbeitgeber erhält. In Belgien ist der Grenzgänger sodann von der Besteuerung freigestellt.

Übt der Grenzgänger **einen Teil seiner Tätigkeit auch in Belgien in Form der Telearbeit** aus, ist die **Besteuerung** in einen in Belgien zu versteuernden Teil des Arbeitslohnes und einen in Luxemburg zu versteuernden Teil **aufzuspalten**. Wann genau eine solche Aufgliederung zu erfolgen hat, legt die **Verständigungsvereinbarung** vom 16. März 2015<sup>87</sup> näher fest. Abs. 2 dieser Verständigungsvereinbarung sieht vor, dass eine Aufteilung der Besteuerung **nicht** erfolgt, wenn der Grenzgänger die Arbeit an **höchstens 24 Tagen** im Steuerjahr in Belgien verrichtet.

Wird diese Grenze an Arbeitstagen überschritten, muss der Grenzgänger den Arbeitslohn, den er für die Zeit der Telearbeit in seinem Wohnsitzstaat Belgien erhält, dort versteuern<sup>88</sup> und den Teil des Arbeitslohnes, den er für die Dauer seiner Tätigkeit in Luxemburg erhält, in Luxemburg versteuern<sup>89</sup>. Belgien hat bei Überschreiten der festgelegten Tage hierbei als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht ab dem 1. Tag für alle Tage der Tätigkeit in Telearbeit außerhalb Luxemburgs. In Luxemburg muss dieser Teil des Arbeitslohns dann gleichzeitig von der luxemburgischen Lohnsteuer freigestellt werden.

## 5. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Deutschland

Da der Grenzgänger-Strom zwischen diesen beiden Ländern überwiegend von Frankreich (Lothringen) in Richtung Deutschland (Saarland und Rheinland-Pfalz) verläuft<sup>90</sup>, erfolgt die

<sup>86</sup> Art. 23 DBA BE/LUX.

<sup>87</sup> Accord Amiable conclu sur base de l'article 25, § 3 de la convention belgo-luxembourgeoise préventive de la double imposition et concernant le traitement fiscale des professions dépendantes, circulaire du directeur des contributions, L.G. – Conv. D.I. n° 59 vom 31.03.2015.

<sup>88</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung für diesen Teil in Luxemburg.

<sup>89</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung für diesen Teil in Belgien.

<sup>90</sup> Siehe Grenzgänger-Ströme 2018, Homepage der interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle (IBA) online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 06.08.2019).



Darstellung der Besteuerung von Arbeitnehmern, die in Frankreich wohnen und in Deutschland für einen deutschen Arbeitgeber tätig sind.

Zwischen Deutschland und Frankreich besteht das Doppelbesteuerungsabkommen vom 21. Juli 1959<sup>91</sup> in der Fassung des Zusatzabkommens vom 31. März 2015<sup>92</sup> (DBA FR/DE). Die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ist darin in Art. 13 DBA FR/DE geregelt. Nach Abs. 1 dieser Vorschrift wird der Arbeitslohn eines steuerpflichtigen Arbeitnehmers grundsätzlich im Tätigkeitsstaat versteuert.

Das DBA FR/DE weist im Gegensatz zu den anderen Ländern der Großregion die **Besonderheit einer Grenzgängerregelung in Art. 13 Abs. 5 DBA FR/DE** auf und weicht daher erheblich von dem OECD-MA ab. Art. 13 Abs. 5 DBA FR/DE ist *lex specialis* zu allen anderen Absätzen des Art. 13 DBA FR/DE und geht diesen vor<sup>93</sup>. Danach erfolgt für Grenzgänger aus Frankreich die **Besteuerung** von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit **nur im Wohnsitzstaat**, sofern die Voraussetzungen dieser Grenzgängerregelung erfüllt sind.

Art. 13 Abs. 5 DBA FR/DE ist dann anwendbar, wenn es sich bei den Steuerpflichtigen um Arbeitnehmer handelt, die Grenzgänger sind, also um Personen, die im Grenzgebiet eines Vertragsstaates arbeiten, im Grenzgebiet des anderen Vertragsstaates wohnen und dorthin in der Regel **jeden Tag zurückkehren**<sup>94</sup>. Das Grenzgebiet, in welcher die Arbeitsstätte des Grenzgängers aus Frankreich<sup>95</sup> liegen muss, besteht aus allen Gemeinden, die in einem **30 km–Streifen** entlang der Grenze oder im Saargebiet liegen<sup>96</sup>. Die Wohnstätte des Grenzgängers aus Frankreich befindet sich im französischen Grenzgebiet, wenn sie in einem der Departements (Oberrhein, Niederrhein und Mosel) liegt<sup>97</sup>.

Keht der Grenzgänger nicht täglich an seinen Wohnsitz zurück oder ist er an ganzen Arbeitstagen an Arbeitsorten außerhalb der Grenzzone beschäftigt, so geht seine Grenzgängereigenschaft nicht verloren, sofern<sup>98</sup>:

<sup>91</sup> BGBl. 1961 II S. 398 vom 21.07.1959.

<sup>92</sup> Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern, BGBl. II S. 1332 vom 20.11.2015.

<sup>93</sup> Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, Art. 13 Abs. 5 Rn. 62.

<sup>94</sup> Art. 13 Abs. 5 lit. a) DBA FR/DE.

<sup>95</sup> Art. 13 Abs. 5 lit. c) DBA FR/DE.

<sup>96</sup> Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, Art. 13 Abs. 5 Rn. 61.

<sup>97</sup> Siehe Anlage 3 zu § 5 Abs. 2 KonsVerFRAV vom 20.12.2010, BGBl. I 2010, 2138.

<sup>98</sup> Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, Art. 13 Abs. 5 Rn. 58-59; BMF-Schreiben vom 03.04.2006 zum Deutsch-französischen Doppelbesteuerungsabkommen, Verständigungsvereinbarung zur



- ✓ er während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist und in dieser Zeit **höchstens an 45 Arbeitstagen nicht zum Wohnsitz zurückkehrt** oder außerhalb der Grenzzone für seinen Arbeitgeber tätig ist oder
- ✓ falls er nicht während des ganzen Kalenderjahres in der Grenzzone beschäftigt ist - die Tage der Nichtrückkehr oder der Tätigkeit außerhalb der Grenzzone 20 % der gesamten Arbeitstage im Rahmen des Arbeitsverhältnisses nicht übersteigen, jedoch in keinem Fall mehr als 45 Tage betragen.

Sind die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, so versteuern Grenzgänger aus Frankreich ihren Arbeitslohn grundsätzlich ausschließlich in Frankreich. In Deutschland sind diese Grenzgänger von der deutschen Lohnsteuer freigestellt<sup>99</sup>.

Übt der Grenzgänger einen **Teil seiner Tätigkeit auch in Frankreich** (von zu Hause oder in einem Telezentrum) **in Form der Telearbeit** aus, so könnte die **Gefahr bestehen**, dass dieser seine **Grenzgängereigenschaft verliert**. Nach Nr. 3 der Verständigungsvereinbarung vom 03. April 2006<sup>100</sup> gelten Tätigkeiten in der Grenzzone des Ansässigkeitsstaates als innerhalb der Grenzzone ausgeübt. Die **Besonderheit** bei der Telearbeit besteht aber darin, dass der Grenzgänger eben **nicht mehr an seinem Wohnort „zurückkehrt“**, da er seinen Wohnsitzstaat zur Erbringung seiner Arbeitsleistung **erst gar nicht verlässt. Beträgt die Telearbeit** in Frankreich für seinen deutschen Arbeitgeber **mehr als 45 Arbeitstage**, könnte Art. 13 Abs. 5 DBA FR/DE nicht mehr anwendbar sein und es würde die allgemeine Regelung des Art. 13 Abs. 1 DBA FR/DE gelten<sup>101</sup>. Nach der gerichtlichen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH)<sup>102</sup> ist ein für die Grenzgängerregelung schädlicher „Nichtrückkehrtag“ allerdings nicht anzunehmen, wenn die ständige Wohnstätte zugleich auch **zeitweise** Ort der Ausübung der beruflichen Tätigkeit ist und deshalb die Wohnung gar nicht erst verlassen wird. Nach Ansicht des BFH sei die Zwecksetzung des Art. 13 Abs. 5 DBA FR/DE dahin auszulegen, dass eine regelmäßige **Rückkehr** vom Tätigkeitsort zur ständigen Wohnstätte des Grenzgängers **nur auf solche Arbeitstage** zu beziehen ist, **an denen der Wohnort überhaupt verlassen wird**. Demnach reiche es für die Anwendung der Grenzgängerregelung aus, wenn der Grenzgänger, der seine arbeitsvertragliche Tätigkeit

183-Tage-regelung (Artikel 13 Abs. 4) und zur Anwendung der Grenzgängerregelung (Artikel 13 Abs. 5), IV B 6 – S 1301 FRAU – 26/06.

<sup>99</sup> Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare, Art. 13 Abs. 5 Rn. 63; § 39 EStG.

<sup>100</sup> BStBl. I 2006, 304.

<sup>101</sup> In diesem Fall ist jedoch zu beachten, dass Frankreich ebenfalls den Arbeitslohn versteuern kann. Frankreich gewährt dem Steuerpflichtigen jedoch einen Anrechnungsbetrag bei der noch zu zahlenden französischen Steuer, Art. 20 Abs. 2 lit. a) DBA FR/DE.

<sup>102</sup> BFH Urteil vom 09.10.2014 – I R 34/13.



auch von seinem Wohnsitz aus nachgeht, an den Tagen, an denen er arbeitsbedingt den anderen Staat aufsucht, **regelmäßig** zu seiner ständigen Wohnstätte **zurückkehrt**.

Hinsichtlich der **alternierenden Telearbeit** ist daher davon auszugehen, dass der Grenzgänger auch bei einer Tätigkeit von mehr als 45 Tagen in Telearbeit in Frankreich seine Grenzgängereigenschaft nicht verliert. Es reicht aus, wenn er zumindest regelmäßig seine Tätigkeit auch in Deutschland ausübt.

Da in dem vom BFH zu entscheidenden Fall der Grenzgänger zumindest an einigen Tagen zwischen Wohn- und Tätigkeitsstaat gependelt ist, vertritt die TFG 2.0 die Ansicht, dass die Situation bei der ausschließlichen Telearbeit am Wohnort anders zu bewerten ist: verrichtet der Grenzgänger seine Tätigkeit **ausschließlich in Telearbeit in Frankreich**, müsste die Grenzgängereigenschaft verloren gehen, da der Grenzgänger nie „zurückkehrt“. In diesem Fall gilt die allgemeine Regelung des Art. 13 Abs. 1 DBA FR/DE. Nach dieser hat nur der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Tätigkeitsstaat ist hierbei der Staat, indem der Arbeitnehmer seine nichtselbstständige **Arbeit persönlich ausübt**<sup>103</sup>. Bei der ausschließlichen Telearbeit ist dies Frankreich. Die Besteuerungshoheit über den Arbeitslohn hat damit Frankreich, wie bereits zuvor unter der Grenzgängerregelung, sodass sich in tatsächlicher Hinsicht keine Änderung ergibt.

## 6. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Belgien

Die TFG 2.0 betrachtet den Grenzgänger-Strom von Frankreich (Lothringen) nach Belgien (Wallonie und deutschsprachige Gemeinschaft Belgien)<sup>104</sup>, sodass nachfolgend die Besteuerung von Arbeitnehmern, die in Frankreich wohnen und in Belgien für einen belgischen Arbeitgeber tätig sind, dargestellt wird.

Zwischen Frankreich und Belgien wurde ein Doppelbesteuerungsabkommen am 10. März 1964 (DBA FR/BE) abgeschlossen, welches zuletzt durch das Zusatzabkommen vom 7. Juli 2009 modifiziert wurde<sup>105</sup>. Die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ist darin in Art. 11 § 1 DBA FR/BE geregelt. Danach hat in dem dort geregelten Grundsatz **ausschließlich Belgien** als **Tätigkeitsstaat** das **Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn**. Zur

<sup>103</sup> Kramer in: Debatin/Wassermeyer, Beck'sche Steuerkommentare Art. 13 Rn. 21.

<sup>104</sup> Siehe Grenzgänger-Ströme 2018, Homepage der interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle (IBA) online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 08.08.2019).

<sup>105</sup> Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Einrichtung von Regeln der gegenseitigen administrativen Unterstützung auf dem Gebiet der Steuern auf Einkommen und Vermögen, Französisches Amtsblatt (Journal officiel) vom 15.08.1965; französisches Amtsblatt (Journal officiel) vom 3.10.2013.



Vermeidung der Doppelbesteuerung haben beide Länder die **Freistellungsmethode** (unter Progressionsvorbehalt) gewählt<sup>106</sup>.

Ungeachtet des oben genannten Grundsatzes bestehen in Art. 11 § 2 lit. c) i.V.m. dem **Zusatzprotokoll** zum DBA FR/BE besondere Regelungen für französische Grenzgänger. Dort ist eine **zeitlich befristete Grenzgängerregelung** enthalten, die ab dem 01.01.2012 für eine Laufzeit von 22 Jahren<sup>107</sup> anzuwenden ist. Nach dieser Regelung hat das **Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn der Wohnsitzstaat**<sup>108</sup>, wenn der steuerpflichtige Arbeitnehmer **zum Stichtag 31.12.2011 Grenzgänger war**, d.h. er zu diesem Zeitpunkt seinen ständigen Wohnsitz in der französischen Grenzzone hatte und seine Tätigkeit in der belgischen Grenzzone ausgeübt hat (**Alt-Grenzgänger**)<sup>109</sup>. **Zusätzlich** zur Grenzgängereigenschaft müssen folgende **Voraussetzungen gleichzeitig** erfüllt sein:

- ✓ Grenzgänger muss **ab dem o.g. Stichtag** seinen ständigen **Wohnsitz** in der französischen Grenzzone weiter **beibehalten**;
- ✓ seine **Tätigkeit** in der **belgischen Grenzzone weiterhin ausüben**<sup>110</sup> und
- ✓ darf im Kalenderjahr **nicht mehr als 30 Tage** außerhalb der belgischen Grenzzone tätig sein.

Ist eine dieser Voraussetzungen nicht (mehr) erfüllt, kommt der Steuerpflichtige nicht in den Genuss der Grenzgängerregelung. Ebenso von der Grenzgängerregelung nicht erfasst, sind Arbeitnehmer, die erst nach dem Stichtag 31.12.2011 Grenzgänger wurden (**Neu-Grenzgänger**). In diesen beiden Fällen hat nach dem **Grundsatz** (wieder) der **Tätigkeitsstaat**, also **Belgien** das **ausschließliche Besteuerungsrecht** für den Arbeitslohn<sup>111</sup>.

Wird die Arbeit in Form der Telearbeit verrichtet, muss wie folgt unterschieden werden:

Bei **Alt-Grenzgänger**, die bereits seit dem Stichtag 31.12.2011 die Grenzgängereigenschaft (weiterhin) erfüllen und ihre Tätigkeit **in Telearbeit an mehr als 30 Tagen** im Wohnsitzstaat Frankreich ausüben, besteht die **Gefahr**, dass diese ihre **Grenzgängereigenschaft verlieren** können. In Nr. 7 lit. b.) des Zusatzprotokolls zum DBA FR/BE sind abschließend die Fälle aufgeführt, die als unschädliche „Nichtrückkehrtage“ gelten. Darin wurde nicht bestimmt, dass Tätigkeiten in der Grenzzone des Wohnsitzstaates Frankreichs als innerhalb der

<sup>106</sup> Art. 19 DBA FR/BE.

<sup>107</sup> Nr. 5 des Zusatzprotokolls des DBA FR/BE: Ende der Laufzeit ist damit 31.12.2033.

<sup>108</sup> Nr. 1 des Zusatzprotokolls des DBA FR/BE.

<sup>109</sup> Nr. 2 des Zusatzprotokolls des DBA FR/BE: Das Grenzgebiet, besteht aus allen Gemeinden die in einem 20 km-Streifen entlang der Grenze liegen.

<sup>110</sup> Abwesenheiten betreffend die Tätigkeit in der belgischen Grenzzone aufgrund Krankheit, Unfall, bezahlter Erziehungsurlaub, Urlaub oder Arbeitslosigkeit gelten nicht als Unterbrechung der Tätigkeit.

<sup>111</sup> Nr. 8 des Zusatzprotokolls des DBA FR/BE.



Grenzzone ausgeübt gelten, und damit zu den unschädlichen „Nichtrückkehrtagen“ zählen<sup>112</sup>. In diesem Fall gilt die allgemeine Regelung des Art. 11 § 1 DBA FR/BE. Nach dieser hat nur der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Tätigkeitsstaat ist hierbei der Staat, indem der Arbeitnehmer seine nichtselbstständige Arbeit persönlich ausübt<sup>113</sup>.

Für die **alternierende Telearbeit** bedeutet dies, dass für die Besteuerung des Arbeitslohnes eine **Aufteilung** zwischen Frankreich und Belgien erfolgen muss. Die Tage, die in Telearbeit in Frankreich verrichtet werden, sind in Frankreich und die Arbeitstage, die persönlich in Belgien erbracht werden, sind in Belgien zu versteuern.

Bei der **ausschließlichen Telearbeit** im Wohnsitzstaat Frankreich hat Frankreich als **Ort der persönlichen Arbeitserbringung das gesamte Besteuerungsrecht** über den Arbeitslohn.

Für alle **Neu-Grenzgänger**, die erst seit dem 01.01.2012 Grenzgänger sind und ihre Tätigkeit in **Telearbeit** im Wohnsitzstaat in Frankreich ausüben, greift die allgemeine Regelung in Nr. 8 des Zusatzprotokolls des DBA FR/BE i.V.m. Art. 11 § 1 DBA FR/BE. Es gelten daher die o.g. Ausführungen zu den Alt-Grenzgängern, die ihre Grenzgängereigenschaft aufgrund des Überschreitens der Grenze von 30 Arbeitstagen verloren haben. Damit ist bei der alternierenden Telearbeit eine Aufteilung der Besteuerung vorzunehmen. Bei der ausschließlichen Telearbeit hingegen hat Frankreich das Besteuerungsrecht für den Arbeitslohn.

## 7. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Belgien-Deutschland

Da der Grenzgänger-Strom zwischen diesen beiden Ländern überwiegend von Belgien (Wallonie und deutschsprachige Gemeinschaft Belgien) in Richtung Deutschland (Saarland und Rheinland-Pfalz) verläuft<sup>114</sup>, erfolgt die Darstellung der Besteuerung von Arbeitnehmern, die in Belgien wohnen und in Deutschland für einen deutschen Arbeitgeber arbeiten.

Zwischen Belgien und Deutschland wurde das Doppelbesteuerungsabkommen am 11. April 1967 (DBA BE/DE) abgeschlossen und zuletzt durch das Zusatzabkommen vom 5. November 2002 modifiziert<sup>115</sup>. Ursprünglich bestand zwischen Belgien und Deutschland

<sup>112</sup> Vergleiche hierzu § 7 Abs. 2 der deutsch-französischen Konsultationsvereinbarung.

<sup>113</sup> Wassemeyer/Schwenke in: Bek'sche Steuerkommentar Art. 15 OECD-Musterabkommen Rn. 72.

<sup>114</sup> Siehe Grenzgänger-Ströme 2018, Homepage der interregionalen Arbeitsmarktbeobachtungsstelle (IBA) online abrufbar unter: [https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=96&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9](https://www.iba-oie.eu/Detailseite.62.0.html?&tx_news_pi1%5Bnews%5D=96&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=1a61d938ae1bf103ebca1f171edd7d9) (zuletzt abgerufen am 08.08.2019).

<sup>115</sup> Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Regelung verschiedener anderer Fragen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen einschließlich der Gewerbesteuer und der Grundsteuern, BGBl. II 1969 S. 18 in der Fassung des Zusatzabkommens vom 5.11.2002, BGBl. II 2003 S. 1616.



eine Grenzgängerregelung, die allerdings ab dem Veranlagungszeitraum 2004 aufgehoben worden ist.

Die Besteuerung der Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit ist nun in Art. 15 DBA BE/DE geregelt, der weitestgehend inhaltlich Art. 15 OECD-MA entspricht. Auch hier ist nach Art. 15 Abs. 1 DBA BE/DE der Arbeitslohn grundsätzlich im Tätigkeitsstaat zu versteuern. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung haben beide Länder die **Freistellungsmethode** (unter Progressionsvorbehalt) gewählt<sup>116</sup>.

Demnach hat nach den oben unter **Abschnitt IV. Punkt 1.** beschriebenen Grundsätzen **Deutschland als Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht** für den Arbeitslohn, den der Grenzgänger für die in Deutschland **insgesamt** verrichtete Tätigkeit von seinem dortigen wirtschaftlichen Arbeitgeber erhält. In Belgien ist der Grenzgänger sodann von der Besteuerung freigestellt<sup>117</sup>.

Übt der Grenzgänger **einen Teil seiner Tätigkeit auch in Belgien in Form der Telearbeit** aus, ist die Besteuerung in einen in Belgien zu versteuernden Teil des Arbeitslohnes und einen in Deutschland zu versteuernden Teil aufzuspalten. Die **Aufteilung der Besteuerung erfolgt ab dem 1. Tag**, da **keine unschädlichen Tage** im DBA BE/DE **vereinbart** worden sind. Der Grenzgänger muss den Arbeitslohn, den er für die Zeit der Telearbeit in seinem Wohnsitzstaat Belgien erhält, dort versteuern<sup>118</sup> und den Teil des Arbeitslohnes, den er für die Dauer seiner Tätigkeit in Deutschland erhält, in Deutschland versteuern<sup>119</sup>.

## 8. Zwischenfazit bezüglich der steuerrechtlichen Aspekte

Bei einer **Tätigkeit in Telearbeit** in der Großregion muss der Grenzgänger zunächst immer prüfen, ob eine Aufteilung der Besteuerung seines Arbeitslohns zwischen dem Wohn- und dem Tätigkeitsstaat erfolgen muss. Hierbei ist festzustellen, dass einige Mitgliedstaaten in der Großregion unterschiedliche Höchstzahlen von zulässigen Arbeitstagen bestimmt haben, bis zu der der steuerpflichtige Grenzgänger in seinem Wohnsitzstaat keine Steuern abführen muss (weniger als 20 Tage DBA DE/LUX; höchstens 24 Tage DBA BE/LUX und höchstens 29 Tage DBA FR/LUX). Diese Begrenzung auf eine Höchstzahl an Tagen und deren Beachtung schränkt die Möglichkeit des Grenzgängers seine Tätigkeit in Telearbeit auszuüben, ohne dass eine Besteuerung in zwei Ländern erfolgen muss, empfindlich ein. Weiterhin kann festgehalten werden, dass die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für

<sup>116</sup> Art. 23 DBA BE/DE.

<sup>117</sup> Art. 23 Abs. 2 Nr. 1 DBA BE/DE.

<sup>118</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung für diesen Teil in Deutschland.

<sup>119</sup> Unter gleichzeitiger Freistellung in Belgien.



die Ausübung der Telearbeit von in Frankreich wohnhaften Grenzgängern, die in Deutschland beschäftigt sind, im DBA FR/DE mit der vereinbarten Grenzgängerregelung und der festgelegten Schwelle von 45 Arbeitstagen im Kalenderjahr im Verhältnis zu den anderen Staaten sehr großzügig ausgestaltet sind.

## **D. Zusammenfassung und Fazit**

Die Telearbeit ist ein Element einer sich wandelnden Arbeitswelt im digitalen Zeitalter. Die Erbringung der Arbeitsleistung in ausschließlicher oder in alternierender Telearbeit eines Grenzgängers in der Großregion ist mit Chancen, aber auch mit Risiken verbunden. Die Vorteile der Telearbeit sind darin zu sehen, dass die Vereinbarkeit von Beruf und Familie (sog. „Work-Life-Balance“) verbessert, die Fahrzeiten verkürzt und die Verkehrsbelastung gerade in Ballungszentren vermieden werden können. Aufgrund der wegfallenden Fahrten vom Wohnort zum Arbeitsort und zurück sparen Telearbeitnehmer sowohl Zeit als auch Kosten und werden damit ökologisch und ökonomisch entlastet. Darüber hinaus ermöglicht die Telearbeit größere Flexibilität bei der Arbeitsorganisation und verschafft Telearbeitnehmern eine höhere Eigenverantwortung und Motivation. Zusätzlich wird eine aktive Teilnahme am Erwerbsleben für bestimmte Berufsgruppen gefördert wie z.B. alleinerziehende Elternteile oder mobilitätseingeschränkte Menschen mit Behinderung oder in der beruflichen Rehabilitation.

Demgegenüber sind andererseits Risiken für Telearbeitnehmer nicht zu verkennen, die dazu führen könnten, dass sie die Tätigkeit in Telearbeit nicht verrichten möchten. Derartige Nachteile liegen insbesondere in der Gefahr der Entgrenzung der Arbeitszeit, d.h. unkontrollierte und ggf. ungewollte Vermischung von Arbeitszeit und Privatleben sowie der Gefahr von „unsichtbaren“ Überstunden z.B. bei Schicht-, Nacht-, Wochenend- bzw. Feiertagsarbeit, die nicht vergütet werden. Auch die Gefahr der ständigen Erreichbarkeit, der fehlende Informationsaustausch mit den Kollegen (z.B. bei Teamarbeit), die soziale Isolation und die Gefahr von geringeren beruflichen Aufstiegschancen könnten sich eher negativ auf die Entscheidung auswirken, eine Tätigkeit in Telearbeit zu verrichten. Zudem ist die Telearbeit nur für bestimmte Berufszweige geeignet, insbesondere im Dienstleistungssektor im speziellen im Finanz- und Versicherungswesen sowie in der öffentlichen Verwaltung.

Schließlich kann festgestellt werden, dass es zwar für Grenzgänger möglich ist Telearbeit zu verrichten, sie dabei aber ihren Grenzgänger-Status und die damit einhergehenden Besonderheiten im arbeits-, sozial- und steuerrechtlichen Bereich auch verlieren können.



Wie an den vorstehenden Ausführungen ersichtlich, kommen Grenzgänger bei der Ausübung von Telearbeit aufgrund der Auswirkungen der internationalen Bestimmungen in **komplexe rechtliche Situationen** –vor allem im Sozialversicherungs- und Steuerrecht –, die sie womöglich überfordern können. Bei einer **Konfrontation der Grenzgänger und deren Arbeitgeber mit mehreren unterschiedlichen Steuerverwaltungen oder Sozialversicherungsträgern in verschiedenen Ländern** in der Großregion kann für sie ein höherer Verwaltungsaufwand entstehen, den sie selbst bewältigen müssen. Auf jeden Fall sollten sich Grenzgänger und auch deren Arbeitgeber, die Telearbeit in Erwägung ziehen, vorher genau über die **rechtlichen Folgen der internationalen Bestimmungen** informieren. Diesem Ziel dient die vorliegende Bestandsaufnahme.

## **E. Exkurs: Telearbeit von Grenzgängern in Zeiten der COVID-19 Pandemie**

Aufgrund der aktuellen Lage rund um die COVID-19 Pandemie und der verschiedenen Maßnahmen, die zur Eindämmung der Ausbreitung des Corona-Virus ergriffen wurden, arbeiten viele Grenzgänger in der Großregion vermehrt von zu Hause aus, um ihre Gesundheit sowie die ihrer Kollegen nicht zu gefährden. Damit Grenzgänger in dieser Ausnahmesituation ihre Tätigkeit in Telearbeit verrichten können, ohne ihren Grenzgänger-Status und mithin einhergehenden Besonderheiten im sozialversicherungsrechtlichen und steuerrechtlichen Bereich zu verlieren, haben die Länder der Großregion folgende Vereinbarungen beschlossen:

### **I. Vereinbarung im Sozialversicherungsrecht**

Die EU-Kommission hat am **30. März 2020** eine Mitteilung<sup>120</sup> veröffentlicht, in der die Leitlinien zur Ausübung der Freizügigkeit der Arbeitskräfte während des COVID-19-Ausbruchs festgelegt wurden. Danach sollten die Mitgliedstaaten von der **Ausnahmeregelung** nach **Art. 16 Abs. 1 VO (EG) Nr. 883/2004** zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit Gebrauch machen, damit der Sozialversicherungsschutz für die betreffende Arbeitskraft trotz des **Überschreitens der Schwelle von 25 % der Tätigkeit im Wohnstaat** unverändert bestehen bleibt. Eine solche Ausnahme muss der Arbeitgeber bei dem Mitgliedstaat beantragen, dessen Recht der Arbeitnehmer unterliegen möchte<sup>121</sup>. In der Praxis ist allerdings von einer solchen Antragstellung Abstand genommen worden.

<sup>120</sup> Mitteilung der EU-Kommission „Leitlinien zur Ausübung der Freizügigkeit der Arbeitskräfte während des COVID-19-Ausbruchs“ vom 30.03.2020, C 102/12.

<sup>121</sup> Das Verfahren richtet sich nach Art. 18 ff. VO (EG) 987/2009.



Die Länder in der Großregion haben daraufhin für sich spezifische Maßnahmen ergriffen:

In **Belgien** haben die Ministerin für soziale Angelegenheiten und Volksgesundheit und der Minister für Mittelstand, Selbständige und kleinen und mittleren Unternehmen beschlossen<sup>122</sup>, dass die Zeiten der Telearbeit, die Grenzgänger auf belgischem Gebiet aufgrund des Corona-Virus leisten, ausnahmsweise nicht für die Bestimmung des anwendbaren Sozialversicherungsrecht berücksichtigt werden und dass sie daher **keinen Einfluss auf ihre Sozialversicherungszugehörigkeit** haben.

Das **französische Ministerium** für soziale Sicherheit ist der Ansicht, dass es sich bei der Covid-19 Pandemie um einen Fall **höherer Gewalt** handelt<sup>123</sup>. Die **Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung – Ausland** (DVKA) betrachtet die Situation ebenfalls als Fall höherer Gewalt<sup>124</sup>. Danach sollte die Telearbeit, die unter diesen außergewöhnlichen Umständen eingerichtet wird, **nicht zu einer Änderung der Zugehörigkeit** des betreffenden Arbeitnehmers zu seinem üblichen **Sozialversicherungssystem** führen.

Folglich ist festzuhalten, dass sich für **Grenzgänger in der Großregion**, die zurzeit aufgrund des Corona-Virus ihre Tätigkeit von zu Hause aus ausüben, keine Änderungen hinsichtlich des anwendbaren Sozialversicherungsrechts ergeben. Sie **bleiben weiterhin im Beschäftigungsstaat** am Firmensitz des Arbeitgebers **sozialversichert**.

## II. Vereinbarung im Steuerrecht

Die getroffenen Sonderbestimmungen im Steuerrecht betreffen die Doppelbesteuerungsabkommen, die Luxemburg mit den Nachbarländern Deutschland, Frankreich und Belgien abgeschlossen hat. In diesen DBAs wurde wie bereits unter **Abschnitt C. IV. Punkte 2, 3 und 4** ausgeführt, eine Grenze an zulässigen Arbeitstagen für die Ausübung der Tätigkeit in Telearbeit festgelegt.

<sup>122</sup> Siehe hierzu Newsletter der luxemburgischen Arbeitnehmerkammer CSL von März 2020 S. 17, online abrufbar unter: <https://www.csl.lu/bibliotheque/publications/a615ac950f.pdf> (zuletzt abgerufen am 28.04.2020).

<sup>123</sup> Siehe hierzu Pressemitteilung des französischen Arbeitsministerium vom 19.03.2020 COVID-19: « Situation des travailleurs frontaliers ».

<sup>124</sup> Siehe Homepage der DVKA online abrufbar unter:

[https://www.dvka.de/de/arbeitgeber\\_arbeitnehmer/coronaav.html](https://www.dvka.de/de/arbeitgeber_arbeitnehmer/coronaav.html) (zuletzt abgerufen am 28.04.2020).



## 1. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland-Luxemburg

Deutschland und Luxemburg haben sich am **03. April 2020** darauf verständigt<sup>125</sup>, dass Arbeitstage, in denen die Arbeitnehmer aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie ihre Tätigkeit von ihrem Hauptwohnsitz in Telearbeit ausüben, als Arbeitstage in dem Staat gelten können, in dem die Tätigkeit üblicherweise ausgeübt worden wäre. Die Arbeitstage, an denen Grenzgänger in der Zeit der Covid-19 Pandemie von zu Hause arbeiten, müssen also **nicht für die Berechnung der 19-Tage-Toleranzregelung**, die in der Verständigungsvereinbarung zwischen Deutschland und Luxemburg vom 26. Mai 2011 festgehalten wurde, berücksichtigt werden. Diese zeitlich befristete Regelung gilt **rückwirkend ab dem 11. März 2020** bis zum 30. April und verlängert sich automatisch um einen Monat, sofern die Verständigungsvereinbarung nicht von einem der beiden Staaten gekündigt wird.

Damit sind Arbeitstage in Telearbeit, die in Deutschland von einem Grenzgänger ausgeübt werden, als in Luxemburg ausgeübt anzusehen, wenn diese Arbeitnehmer ohne die COVID-19-Krise ihre Tätigkeit in Luxemburg ausgeübt hätten und der Arbeitslohn in Luxemburg tatsächlich besteuert wird. Dieses **gilt nur** für Arbeitnehmer, die **im Rahmen der Maßnahmen zur Bekämpfung der Ausbreitung von COVID-19 Telearbeit leisten**. Arbeitnehmer, deren Arbeitsverträge grundsätzlich Telearbeit vorsehen, sind nicht von dieser Regelung betroffen.

## 2. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Frankreich-Luxemburg

Die französischen und luxemburgischen Behörden sind der Ansicht<sup>126</sup>, dass die derzeitige Situation in Bezug auf das Corona-Virus einen Fall von **höherer Gewalt** darstellt. Demnach wurde vereinbart, dass **ab dem 14. März 2020**, die Anwesenheit eines Arbeitnehmers an seinem Wohnsitz, um dort seiner Tätigkeit nachzugehen, in Bezug auf die **Berechnung der 29-Tage-Regelung nicht berücksichtigt wird**. Diese Maßnahme ist bis auf weiteres anwendbar.

<sup>125</sup> Siehe hierzu die Verständigungsvereinbarung vom 03.04.2020, online abrufbar unter: <https://impotsdirects.public.lu/dam-assets/fr/conventions/conv/DELUaccordAmiableSigne03042020.pdf> (zuletzt abgerufen am 28.04.2020).

<sup>126</sup> Pressemitteilung N°2081/993 des französischen Wirtschafts- und Finanzministeriums vom 19.03.2020 « La France s'accorde avec l'Allemagne, la Belgique, la Suisse et le Luxembourg pour que le maintien à domicile des travailleurs frontaliers n'entraîne pas de conséquence sur le régime d'imposition qui leur est applicable ».



### 3. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Belgien-Luxemburg

Die belgischen und luxemburgischen Behörden sind ebenfalls der Ansicht<sup>127</sup>, dass die derzeitige Situation im Zusammenhang mit dem Corona-Virus einen Fall **höherer Gewalt** darstellt. Es wurde daher beschlossen, dass **ab dem 14. März 2020**, die Anwesenheit eines Arbeitnehmers zu Hause, insbesondere zur Durchführung von Telearbeit, in Bezug auf die **Berechnung der 24-Tage-Regel nicht berücksichtigt wird**. Diese Maßnahme ist bis auf weiteres anwendbar.

Folglich ist festzuhalten, dass **Grenzgänger aus Deutschland, Frankreich und Belgien**, die zurzeit aufgrund des Corona-Virus ihre Tätigkeit von zu Hause aus mithin nicht in Luxemburg ausüben können und bei denen die Höchstzahl an zulässigen Arbeitstagen in Telearbeit überschritten wird, **keine Aufteilung der Besteuerung ihres Arbeitslohnes** zwischen dem Wohn- und dem Tätigkeitsstaat zu befürchten ist.

---

<sup>127</sup> Siehe hierzu Newsletter der luxemburgischen Arbeitnehmerkammer CSL von März 2020 S. 16, online abrufbar unter: <https://www.csl.lu/bibliotheque/publications/a615ac950f.pdf> (zuletzt abgerufen am 28.04.2020).



### Haftungsausschluss:

Für die in diesem Gutachten bereitgestellten Informationen gilt ein Haftungsausschluss. Die Informationen wurden sorgfältig zusammengestellt und übersetzt. Dennoch können Irrtümer nicht ausgeschlossen werden. Die TFG 2.0 kann nicht gewährleisten, dass der Inhalt der aufgeführten Links und Internetseiten unverändert bleibt.

### Urheberrechte: © Task Force Grenzgänger 2.0, April 2020

Das Werk einschließlich aller Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung der Task Force Grenzgänger der Großregion 2.0 unzulässig

#### Task Force Grenzgänger 2.0, Stand: April 2020

**Autoren: Nora Benyoucef & Viviane Kerger**

Ministerium für Wirtschaft, Arbeit, Energie  
und Verkehr des Saarlandes  
Task Force Grenzgänger 2.0  
Franz-Josef-Röder-Straße 17  
66119 Saarbrücken  
taskforce.grenzgaenger@wirtschaft.saarland.de  
www.tf-grenzgaenger.eu

