


# Das Homeoffice in Österreich

## Begründung einer Betriebsstätte bei grenzüberschreitender Tätigkeit“

Martin Hummer und Christoph Zeintl\*

Aufgrund der durch das Coronavirus ausgelösten Pandemie sind Unternehmen zu arbeitsorganisatorischen Veränderungen gezwungen. Der Digitalisierungsprozess nimmt infolge der Corona-Krise mehr und mehr Fahrt auf. Generell ist zu beobachten, dass Arbeitnehmer zunehmend im Homeoffice tätig werden. Es ist zu erwarten, dass sich dieser Trend auch nach der aktuellen COVID-19-Krise fortsetzen wird. In diesem Beitrag stellen wir dar, unter welchen Voraussetzungen die Tätigkeit im Homeoffice eines in Österreich ansässigen Mitarbeiters eine abkommensrechtliche Betriebsstätte für ein deutsches Unternehmen begründen kann.

 öBMF, EAS 3415  
v. 27.6.2019 -  
BMF-010221/0323-  
IV/8/2018 unter  
<http://go.nwb.de/466ck>

- ▶ Die Tätigkeit am österreichischen Wohnsitz des Mitarbeiters kann für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 DBA Österreich begründen.
- ▶ Österreich hat seine am OECD-Musterabkommen 2017 orientierte Auslegung zuletzt in zwei Express Antwort Service-Auskünfte zum Internationalen Steuerrecht (EAS<sup>1</sup> 3392 und 3415) erläutert.
- ▶ Übt ein Arbeitnehmer seine Tätigkeit aufgrund der COVID-19-Krise im Homeoffice aus, begründet er nach der österreichischen BMF-Info v. 27.6.2020 i. d. R. keine Betriebsstätte.

Kernaussagen

### I. Die Betriebsstätte aufgrund fester Geschäftseinrichtung

Gewinne eines deutschen Unternehmens dürfen nach Art. 7 DBA Österreich in Österreich besteuert werden, wenn die Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausgeübt wird. Im Sinne des Art. 5 Abs. 1 DBA Österreich bedeutet der Ausdruck Betriebsstätte eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Auch das DBA Österreich erfordert eine feste Geschäftseinrichtung der Betriebsstätte

Die Begründung einer Betriebsstätte nach Art. 5 Abs. 1 DBA Österreich hat zur Folge, dass die der Betriebsstätte zurechenbaren Gewinne in Österreich besteuert werden dürfen. Überdies hätte dies nach Art. 15 Abs. 2 Buchst. c DBA Österreich auch Rückwirkung auf das Besteuerungsrecht von in Deutschland ansässigen Arbeitnehmern, da diese dann ab dem ersten Einsatztag in Österreich besteuert werden dürften (sog. Betriebsstättenvorbehalt). Insofern allerdings, wie hier unterstellt, in Österreich ansäs-

Gefahr durch den Betriebsstättenvorbehalt

\* Mag. Martin Hummer ist Steuerberater und Teamleiter, Christoph Zeintl ist Accountant Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, Linz, Österreich.

<sup>1</sup> EAS-Beantwortungen stellen die Rechtsmeinung des österreichischen BMF zu einem konkreten internationalen Sachverhalt dar. Es handelt sich um eine nicht bindende, aber in der Praxis bedeutsame behördliche Auslegung.

Das öBMF folgt dem OECD-Musterkommentar

sige Arbeitnehmer betroffen sind, dürfen diese jedenfalls in Österreich besteuert werden.

Eine sog. Dauerbetriebsstätte wird begründet, wenn eine feste Geschäftseinrichtung vorliegt, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Gemäß Textziffer 10 des OECD-Musterkommentars 2017 zu Art. 5 OECD-MA 2017 hängt die Begründung einer Betriebsstätte insbesondere von vier Merkmalen ab, welche die Geschäftseinrichtung, die Dauerhaftigkeit, die Verfügungsmacht und die unternehmerische Tätigkeit darstellen.

Im EAS 3392<sup>2</sup> v. 6.11.2017 sowie im EAS 3415<sup>3</sup> v. 27.6.2019 hat sich das österreichische Bundesministerium für Finanzen mit dem Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bei Tätigkeiten im Homeoffice beschäftigt. In Österreich orientiert man sich im Wesentlichen an den Ausführungen im OECD-Musterkommentar 2017 (Tz 12 und 18) zu Art. 5 OECD-MA 2017.<sup>4</sup>

Für eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung in der Wohnung des Dienstnehmers reichen die Nutzung eines Laptops und eines Mobiltelefons aus. Somit kann eine Betriebsstätte durchaus auch in der inländischen Wohnung des Mitarbeiters gegeben sein, denn auch von einem Angestellten angemietete Räumlichkeiten können für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte begründen, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden.<sup>5</sup>

Ausreichende Verfügungsmacht bereits, wenn in Abstimmung mit dem Arbeitgeber eine nennenswerte Arbeit im Homeoffice erfolgt

Eine gewisse Verfügungsmacht des Unternehmers über die Anlage oder Einrichtung ist notwendig.<sup>6</sup> Eine faktische Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten des Arbeitnehmers wird nach Ansicht des öBMF eingeräumt, wenn in Abstimmung mit dem Arbeitgeber eine nennenswerte Arbeit im Homeoffice ausgeübt wird. Fordert der Arbeitgeber die Tätigkeit im Homeoffice, obwohl die Tätigkeiten ein Büro notwendig machen würden, so ist die Verfügungsmacht des Arbeitgebers zu bejahen. Ein bedeutendes Indiz für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist es, wenn der Arbeitnehmer Aufwendungen oder Ausgaben für das Homeoffice geltend macht.

Schwelle von 50 % für regelmäßige Nutzung des Homeoffice unterschreiten

## II. Tipps zur Vermeidung einer Betriebsstätte

Ein Homeoffice muss dauerhaft zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeiten des Arbeitgebers genutzt werden. Die bloß sporadische oder gelegentliche Nutzung des Homeoffice erfüllt nicht den Betriebsstättenbegriff i. S. des Art. 5 Abs. 1 DBA Österreich. Unter regelmäßiger Nutzung wird ein Ausmaß von mindestens 50 % verstanden. Diese 50 %-Schwelle kann jedoch nicht als fester Wert bezeichnet werden, sondern ist sachverhaltsabhängig.

Eine Anweisung des Arbeitgebers dazu liegt nicht vor

Darüber hinaus kann eine Betriebsstätte vielfach ausgeschlossen werden, wenn der Arbeitnehmer nicht dazu aufgefordert wird, seine Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zur Verfügung zu stellen. Es liegt ebenfalls keine Betriebsstätte vor, wenn der Arbeitnehmer Tätigkeiten nach dem Heimarbeitsgesetz ausübt. Die Beurteilung hat anhand einer Einzelfallbetrachtung der Gesamtumstände zu erfolgen. Generalisierend ist zu prüfen, ob sich der Dienstgeber dauerhaft aufgrund der Nutzung eines Homeoffice die Zurverfügungstellung eines Büros erspart – in diesem Fall wird eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Räumlichkeiten des Arbeitnehmers anzunehmen sein.

<sup>2</sup> Vgl. öBMF, EAS 3392 v. 6.11.2017 - BMF-010221/0333-IV/8/2017.

<sup>3</sup> Vgl. öBMF, EAS 3415 v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018 mit Verweis auf öBMF, EAS 350 v. 3.12.1993 - K 2727/3/1-IV/4/93.

<sup>4</sup> Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA, 2. Aufl. 2019, Art. 5 OECD-MA Rz. 12, 18.

<sup>5</sup> Rz 7926 der österreichischen Einkommensteuerrichtlinien 2000 unter <http://go.nwb.de/tbbtn>.

<sup>6</sup> Vgl. Ritz, BAÖ, 6. Aufl. 2017, § 29 Rz. 7 mit Verweis auf BFH, Urteil v. 28.8.1986 - V R 20/79 NWB LAAAA-98020 (BStBl 1987 II 162).

### III. Vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit

Eine vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit begründet nach Art. 5 Abs. 4 DBA Österreich ebenfalls keine Betriebsstätte. Eine bloß untergeordnete Funktion der Geschäftstätigkeit ist nicht als unternehmerische Tätigkeit zu werten. Bei der Beurteilung, ob eine vorbereitende- oder Hilfstätigkeit vorliegt, ist auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens abzustellen. Zu prüfen ist, ob die Tätigkeit der festen Geschäftseinrichtung an sich einen wesentlichen und maßgeblichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmacht, ob z. B. die Umsatzerzielung durch die Aktivitäten der festen Geschäftseinrichtung unmittelbar gefördert wird.<sup>7</sup>

Feste Geschäftseinrichtungen in Österreich, die zu Werbezwecken, zur Informationsverteilung oder zur wissenschaftlichen Forschung unterhalten werden, sind Beispiele, die in Art. 5 Abs. 4 DBA Österreich als Hilfstätigkeiten aufgeführt sind.

Geschäftseinrichtung muss an sich einen wesentlichen Teil der Tätigkeit des Gesamtunternehmens ausmachen

### IV. Homeoffice während der COVID-19-Krise

Übt ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines im Ausland ansässigen Unternehmens während der COVID-19-Pandemie seine Tätigkeit aufgrund der von den jeweiligen Regierungen ausgesprochenen Empfehlungen im Homeoffice aus, so ist dies auf höhere Gewalt zurückzuführen. Angesichts der außergewöhnlichen Natur der COVID-19-Krise wird dadurch – sofern die Arbeit im Homeoffice nicht zum Regelfall wird – keine abkommensrechtliche Betriebsstätte i. S. des Art. 5 OECD-MA 2017 für das ausländische Unternehmen begründet,<sup>8</sup> weil es hierbei an einem ausreichenden Maß an Beständigkeit bzw. Kontinuität sowie an einer ausreichenden Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice fehlt.<sup>9</sup> Zudem besteht unter gewöhnlichen Umständen ein Büro, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt.<sup>10</sup>

In den aktuellen Fällen wird allgemein keine Betriebsstätte durch das Homeoffice begründet

### V. Besteuerung der Arbeitnehmer

In Deutschland ansässige Arbeitnehmer dürfen nach Art. 15 Abs. 2 DBA Österreich in Österreich besteuert werden, wenn diese sich länger als 183 Tage im Kalenderjahr in Österreich aufhalten (sog. Monteursklausel), die Vergütungen von einem österreichischen Arbeitgeber gezahlt werden (sog. Arbeitgebervorbehalt) oder die Vergütungen von einer österreichischen Betriebsstätte getragen werden (sog. Betriebsstättenvorbehalt). Für Grenzgänger bleibt das Besteuerungsrecht indessen beim Ansässigkeitsstaat. Grenzgänger ist eine Person, die in Grenznähe wohnt und im anderen Staat in Grenznähe arbeitet und täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt.<sup>11</sup>

Anlässlich der COVID-19-Pandemie wurde im Wege einer Konsultationsvereinbarung am 15.4.2020 eine Sondervereinbarung im Hinblick auf die Anwendung des Art. 15 Abs. 1 DBA Österreich getroffen. Demnach können „Arbeitstage, [...] an denen Arbeitnehmer nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19 Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten, in dem die Arbeitnehmer ihre Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19 Pandemie ausgeübt hätten.“<sup>12</sup>

Fiktion: Bei Lock-in wegen COVID-19 soll kein Wechsel des Arbeitsortes erfolgen

<sup>7</sup> Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts, 3. Aufl. 2016, S. 214.

<sup>8</sup> Vgl. dazu ausführlich öBMF, EAS 3415 v. 27.6.2019 - BMF-010221/0323-IV/8/2018 sowie Tz 12 des OECD-MK 2017 zu Art. 5 OECD-MA 2017.

<sup>9</sup> Vgl. öBMF-Info v. 20.7.2020 - 2020-0.459.612 unter <http://go.nwb.de/32Inn>.

<sup>10</sup> Vgl. OECD Secretariat, Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis v. 3.4.2020, Rz 9.

<sup>11</sup> Vgl. Grenzgängerregelung nach der deutsch-österreichischen Verständigungsvereinbarung (in Österreich veröffentlicht mittels Erlass v. 7.10.1986, AÖF 1986/283), inhaltsgleich BMF, Schreiben v. 30.1.1987 - IV C 5-S 1301 Öst-1/87 NWB XAAAH-33233.

<sup>12</sup> Konsultationsvereinbarung zum DBA Österreich v. 15.4.2020, BMF, Schreiben v. 16.4.2020 - IV B 3 - S 1301-AUT/20/10002 :001 NWB LAAAH-46622 Abs. 1.

Im hier erfragten Kontext liegt das Besteuerungsrecht aber schon bei Österreich

Darüber hinaus wurde im Rahmen dieser Konsultationsvereinbarung v. 15.4.2020 die Konsultationsvereinbarung aus dem Jahr 2019<sup>13</sup> dahingehend erweitert, dass „Arbeitstage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19 Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, nicht als Tage der Nichtrückkehr [gelten]“.

Bedeutung hat diese Konsultationsvereinbarung für in einem Vertragsstaat ansässige Arbeitnehmer (z. B. in Deutschland), die im anderen Staat tätig werden (etwa in Österreich). Für den hier dargestellten Fall der Tätigkeit eines in Österreich ansässigen Mitarbeiters hat die Konsultationsvereinbarung allerdings keine Relevanz, da dieser ohnehin in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist und dort besteuert werden darf.

Seit dem 1.1.2020 besteht für ausländische Arbeitgeber eine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug, wenn ein unbeschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer betroffen ist.<sup>14</sup> Unbeschränkte Steuerpflicht besteht, wenn ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in Österreich gegeben ist. Die Verpflichtung zum Lohnsteuereinbehalt gilt unabhängig vom Bestand einer Lohnsteuerbetriebsstätte nach § 81 EStG.<sup>15</sup>

## FAZIT

---

Das Arbeiten im Homeoffice hat sich infolge der COVID-19-Krise mittlerweile etabliert. Auf die Krise beschränkte Homeoffice-Tätigkeiten begründen aufgrund einer öBMF-Info keine feste Geschäftseinrichtung. Zeitlich unbefristete Tätigkeiten im Homeoffice sind indessen nach Art. 5 Abs. 1 DBA Österreich dahingehend zu untersuchen, ob sie eine feste Geschäftseinrichtung begründen. Generell ist die Grenzziehung zwischen Begründung und Nichtbegründung einer Betriebsstätte sachverhaltsabhängig und deswegen hat die steuerliche Beurteilung anhand einer Einzelfallbetrachtung der Gesamtumstände zu erfolgen. Die OECD bietet im Musterkommentar 2017 eine Leitlinie für die Beurteilung, der die österreichische Finanzverwaltung im Wesentlichen folgt. Eine feste Geschäftseinrichtung kann nur angenommen werden, wenn die unternehmerische Tätigkeit im Homeoffice eine gewisse Dauerhaftigkeit erreicht und der Arbeitgeber eine Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten des Arbeitnehmers hat. Die Begründung einer Betriebsstätte hat auch Rückwirkungen auf die Besteuerung der Arbeitnehmer. Deutsche Arbeitnehmer dürften ab dem ersten Einsatztag in Österreich besteuert werden, während für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer ein Lohnsteuerabzug zu erfolgen hat, sodass das deutsche Unternehmen in Österreich eine entsprechende Registrierung vorzunehmen hat.

## AUTOREN

---

### Mag. Martin Hummer

ist Senior Manager Tax und Head of Transfer Pricing bei ICON in Linz. Er berät Mandanten aus verschiedenen Branchen. Neben der Planung und Dokumentation von Transfer Pricing Systemen einschließlich Betriebsstätten liegt sein Schwerpunkt in der internationalen Projektabwicklung international im Anlagenbau tätiger Unternehmen.

### Christoph Zeintl

ist Accountant Tax bei ICON in Linz. Er berät Mandanten aus verschiedenen Branchen. Neben der Planung und Dokumentation von Transfer Pricing Systemen einschließlich Betriebsstätten liegt sein Schwerpunkt in der internationalen Projektabwicklung international im Anlagenbau tätiger Unternehmen.

---

<sup>13</sup> Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art. 15 Abs. 6 des DBA Österreich, hier öBMF, Erlass v. 30.4.2019 - BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV Nr. 68/2019.

<sup>14</sup> Wasser, IWB 23/2019 S. 952 NWB LAAAH-36766.

<sup>15</sup> Gemäß § 81 öEStG gilt als Betriebsstätte für Zwecke des Steuerabzugs vom Arbeitslohn jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient.