

COVID-19

Homeoffice in Zeiten des Coronavirus

Steuerliche Fragen rund um das Homeoffice und COVID-19

ANDREAS MITTERLEHNER*)



Aufgrund der Coronavirus-Krise sind zahlreiche Arbeitnehmer quasi über Nacht im Homeoffice gelandet. So, wie viele Unternehmen nicht auf Homeoffice im großen Stil vorbereitet waren, waren auch die steuerlichen Regelungen grundsätzlich nicht für solche Ausnahmezzeiten gedacht. Diese „neue Arbeitswelt“ bringt auch einige steuerliche Fragen mit sich. Andreas Mitterlehner gibt einen Überblick zu den derzeitigen Regelungen und Zweifelsfragen von Homeoffice in Zeiten von COVID-19 und darüber hinaus.

1. Homeoffice und die veränderte Arbeitswelt im Jahr 2020

Die Coronavirus-Krise und die von der Bundesregierung verhängten Beschränkungen haben zahlreiche Steuerpflichtige schlagartig in eine „neue Arbeitswelt“ befördert. Selbst in vielen Unternehmen, in denen Homeoffice¹⁾ bisher eher negativ behaftet war, wurde es zum Gebot der Stunde, um den Betrieb am Laufen zu halten. Auch wenn noch abzuwarten bleibt, wie nachhaltig dieser flächendeckende Boom an Homeoffices sein wird, hatten die bestehenden steuerlichen Regelungen zur Arbeit im „eigenen Arbeitszimmer“ schon vor Ausbruch der Coronavirus-Krise nicht mehr mit den Entwicklungen der letzten Jahre mitgehalten.

Gerade in der Start-up-Branche oder generell in der Gründungsphase von Unternehmen wird häufig kein zusätzliches Kapital für Büromieten aufgewendet. Stattdessen wird dort gearbeitet, wo Steckdose und WLAN-Anschluss verfügbar sind. Im Café nebenan, dem Co-working Space oder einfach am Küchentisch in der eigenen Wohnung; die Ansprüche an den „eigenen Arbeitsplatz“ haben sich gerade auch durch die Digitalisierung massiv verändert.²⁾ Hinzu kommt, dass heutzutage aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung für die Ausübung von zahlreichen Berufen ein Computer und ein Mobiltelefon die zentralen Arbeitsmittel sind, um die Tätigkeit entsprechend auszuüben. Insbesondere das sich in Zeiten der Coronavirus-Krise rasch verbreitende Homeoffice wirft jedoch auch zahlreiche Fragen auf.

2. Arbeitszimmer

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG normiert, dass die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, inklusive dessen Einrichtungen und Einrichtungsgegenstände der Wohnung, steuerlich nicht abzugsfähig sind. Ausgenommen davon sind lediglich Steuerpflichtige, die den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer aufweisen. Das ist zB bei einem Teleworker, der seine Tätigkeit ausschließlich zu Hause verrichtet, der Fall.³⁾

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Eine Legaldefinition für den Begriff „Homeoffice“ gibt es im österreichischen Recht derzeit (noch) nicht.

2) Auf diese Entwicklungen wollte die neue türkis-grüne Bundesregierung bereits vor Ausbruch der Coronavirus-Krise reagieren. Der Finanzminister hat in seinem Ministervortrag vom 26. 2. 2020 eine Erleichterung bei der Absetzbarkeit von Arbeitszimmern im Wohnungsverband angekündigt. Siehe dazu Mayr, Arbeitszimmer künftig leichter absetzbar, RdW 2020, 195 (196).

3) Weitere Beispiele für Tätigkeiten mit Mittelpunkt innerhalb des Arbeitszimmers siehe bei Jakom/Peyerl, EStG¹² (2019) § 16 Rz 53.

Die konkrete Räumlichkeit muss zusätzlich nahezu ausschließlich der beruflichen Tätigkeit dienen, was auch entsprechend der Einrichtung erkennbar sein sollte.⁴⁾

Als abzugsfähige Werbungskosten für ein Arbeitszimmer kommen die folgenden (anteiligen) Kosten in Betracht:

- Mietkosten bzw AfA bei Eigenheimen oder Eigentumswohnungen,
- Betriebskosten,
- AfA für Einrichtungsgegenstände und
- Finanzierungskosten.⁵⁾

Die allgemeinen Grundsätze zur steuerlichen Behandlung des Arbeitszimmers gelten auch während der Coronavirus-Krise weiter. Fraglich ist jedoch, ob es durch die längerfristige Arbeit im Homeoffice zu einer Verlagerung des Mittelpunkts der beruflichen Tätigkeit kommt. Zu prüfen sind hier der „Tätigkeitsmittelpunkt“⁶⁾ nach dem typischen Berufsbild und subsidiär die zeitliche Nutzung des privaten Arbeitszimmers. So liegt zB bei Vortragenden, Lehrern oder Aufsichtsräten der Tätigkeitsmittelpunkt im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers.⁷⁾ Fraglich ist freilich, ob diese Beurteilung auch in Zeiten der Coronavirus-Beschränkungen noch aufrecht ist.⁸⁾ So ist bei Vortragenden derzeit ein regelrechter Boom von Webinaren aus dem „privaten Arbeitszimmer“ zu beobachten, Lehrer unterrichten ihre Schüler nicht mehr im Klassenraum sondern über das Internet, und Aufsichtsratssitzungen finden ohne physische Anwesenheit⁹⁾ statt.

In der derzeitigen Ausnahmesituation ist daher fraglich, ob das Abstellen auf ein „typisches Berufsbild“ weiterhin sachgerecht scheint. Eine diesbezügliche Aussage der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten. Die Notwendigkeit eines privaten Arbeitszimmers ist wohl insbesondere auch vor dem Hintergrund der gesundheitspolitischen Einschränkungen/Empfehlungen der Bundesregierung, nämlich im Homeoffice zu arbeiten – und Aufenthalte in der Öffentlichkeit möglichst zu vermeiden –, zu sehen.¹⁰⁾

So führt auch bereits das aktuelle Regierungsprogramm an, dass geplant ist, im Laufe dieser Legislaturperiode Erleichterungen betreffend die Absetzbarkeit von Aufwendungen eines Arbeitszimmers zu schaffen.

Sektionschef *Mayr* (BMF) hat diesbezüglich bereits eine Anlehnung an das deutsche Modell (steuerliche Absetzbarkeit von Arbeitszimmern bis maximal 1.200 Euro jährlich bzw 100 Euro monatlich) ins Spiel gebracht.¹¹⁾ Da die Frage der Absetzbarkeit des Arbeitszimmers aufgrund der krisenbedingten verstärkten Arbeit von zu Hause aus vor allem in diesem Veranlagungsjahr zahlreiche Steuerpflichtige beschäftigen wird, wäre es wohl auch aus verwaltungsökonomischen Gründen am effizientesten, die angekündigte Vereinfachung möglichst rasch, bereits mit Wirkung ab der Veranlagung 2020, einzuführen. Alternativ wäre wohl zu prüfen, ob nicht ein aliquoter Abzug der Aufwendungen für das jeweilige Arbeitszimmer, zumindest für die Dauer des verpflichtenden Homeoffice, zusteht.

⁴⁾ Siehe Rz 324 ff LStR und ausführlich zu den steuerlichen Fragen rund um das Homeoffice *Moser*, Steuerliche Implikationen von Homeoffice und Mobile Working, BFGjournal 2019, 93.

⁵⁾ Rz 334 LStR.

⁶⁾ *Mayr*, RdW 2020, 195.

⁷⁾ Siehe eine umfangreiche Liste mit Tätigkeiten außerhalb des Arbeitszimmers bei *Jakom/Peyerl*, EStG¹², § 20 Rz 52.

⁸⁾ Hier sei unter anderem auf das Betretungsverbot von öffentlichen Orten iSd COVID-19-Maßnahmen-gesetzes seit dem 16. 3. 2020 hingewiesen.

⁹⁾ „*Virtuelle Versammlung*“ iSd § 1 Gesellschaftsrechtliche COVID-19-Verordnung vom 8. 4. 2020.

¹⁰⁾ Vgl § 2 Z 4 Verordnung gemäß § 2 Z 1 des COVID-19-Maßnahmen-gesetzes, wonach „eine berufliche Tätigkeit vorzugsweise außerhalb der Arbeitsstätte erfolgen soll“, damit ist die Arbeit wohl aus dem „eigenen Arbeitszimmer“ zu erledigen.

¹¹⁾ *Mayr*, RdW 2020, 195.

3. Arbeitsmittel

Vom Arbeitszimmer zu unterscheiden ist die Verwendung von (privaten) Arbeitsmitteln für berufliche Zwecke. § 16 Abs 1 Z 7 EStG spricht zwar demonstrativ nur von „*Werkzeug und Berufskleidung*“, diese Begriffe sind jedoch nicht eng auszulegen und umfassen nicht nur Arbeitsgeräte für die Verrichtung körperlicher Arbeiten, sondern alle Hilfsmittel, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Umfasst sind in der Regel jedenfalls Computer/Laptop,¹²⁾ Drucker, Mobiltelefon, Kopierer, Headset, Webcam, Internetanschluss etc, dies jedoch abhängig vom Berufsbild.¹³⁾

Aufgrund der raschen Einführung der Coronavirus-Beschränkungen¹⁴⁾ war es zahlreichen Firmen nicht mehr möglich, genügend Arbeitsmittel (insbesondere Laptops) für ihre Dienstnehmer zu besorgen, bevor diese ins Homeoffice übersiedeln mussten. Zahlreiche Dienstnehmer müssen daher auf ihre privaten Arbeitsmittel zurückgreifen. Bei der steuerlichen Behandlung von Arbeitsmitteln muss jedoch unterschieden werden, ob diese vom Arbeitgeber oder vom Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt werden.

3.1. Arbeitnehmer stellt Arbeitsmittel zur Verfügung

Bei Verwendung von privaten Arbeitsmitteln für die berufliche Ausübung gilt der allgemeine Werbungskostenbegriff nach § 16 EStG, wonach private Anschaffungen, die überwiegend der beruflichen Betätigung dienen, anteilig als Werbungskosten in Abzug gebracht werden können. Das Ausmaß der beruflichen Nutzung ist vom Arbeitnehmer nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, wobei hier die Aufteilung im Schätzungswege zulässig ist.¹⁵⁾

Wird vom Arbeitgeber ein Kostenersatz für die Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln¹⁶⁾ durch den Arbeitnehmer geleistet, ist dieser lohnsteuerpflichtig.¹⁷⁾

Weiters ist zu beachten, dass Aufwendungen für abnutzbare Arbeitsmittel, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 800 Euro (einschließlich Umsatzsteuer)¹⁸⁾ übersteigen, nur nach Maßgabe des § 16 Abs 1 Z 8 EStG abgezogen werden dürfen. Anschaffungen unter der GWG-Höchstgrenze können hingegen im Jahr der Anschaffung sofort in voller Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden und müssen nicht auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts aufgeteilt werden.¹⁹⁾ Der Anteil für die Privatnutzung ist entsprechend in Abzug zu bringen.

¹²⁾ In früheren Entscheidungen (zB VwGH 6. 4. 1988, 87/13/0127; 14. 11. 1990, 89/13/0042) ließ der VwGH die Aufwendungen für Arbeitsmittel wie einen Computer nur dann als Werbungskosten zu, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden konnte und dadurch ein beruflicher Zusammenhang zwischen dem Computer und der Arbeit gegeben war. Aufgrund der vorangeschrittenen Digitalisierung muss dieses Verständnis nun wohl wesentlich weiter ausgelegt werden, da heutzutage wohl in zahlreichen Berufsgruppen ein entsprechender beruflicher Zusammenhang gegeben sein wird.

¹³⁾ Zu beachten ist aber, dass Wirtschaftsgüter des Haushalts und der Lebensführung nach § 20 Abs 1 EStG regelmäßig nicht abzugsfähig sind. Die LStR führen unter anderem Fernseher, Radios und Fotokameras als solche in der Regel nicht abzugsfähigen Wirtschaftsgüter an, vgl Rz 226 LStR.

¹⁴⁾ Am Freitag, dem 13. 3. 2020, verkündete die Bundesregierung ein umfassendes Maßnahmenpaket mit zahlreichen Beschränkungen des öffentlichen bzw wirtschaftlichen Lebens. Die Beschränkungen waren ab dem folgenden Montag, dem 16. 3. 2020, in Kraft und sahen ua vor, dass in den Bereichen, in denen dies möglich ist, im Homeoffice gearbeitet werden soll.

¹⁵⁾ Rz 339 f LStR.

¹⁶⁾ ZB für anteilige Energiekosten, PC/Laptop, Telefonkosten, Raummiete etc.

¹⁷⁾ Vgl Moser, BFGjournal 2019, 93 (99).

¹⁸⁾ Die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter iSd § 13 EStG wurde für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 12. 2019 beginnen, von 400 Euro auf 800 Euro angehoben (§ 124b Z 342 EStG); siehe ausführlich Gattringer, Die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter, SWK 33/2019, 1418. Im Regierungsprogramm der türkis-grünen Bundesregierung vom 2. 1. 2020 wurde eine weitere Anhebung der Anschaffungsobergrenze ab 2022 auf 1.000 Euro bzw für besondere Energieeffizienz unter Umständen sogar auf 1.500 Euro angekündigt. Ob diese Anhebung auch in der „Post-Corona-Zeit“ noch umgesetzt wird, bleibt abzuwarten.

¹⁹⁾ Nach Rz 340 LStR beträgt die gewöhnliche Nutzungsdauer für einen Computer mindestens drei Jahre. Gegebenenfalls ist eine Halbjahresabschreibung nach § 7 Abs 2 EStG zu beachten.

3.1.1. Computer/Laptop

Für einen Computer/Laptop im Privathaushalt gehen die LStR ohne Nachweis davon aus, dass der Privatanteil mindestens 40 % beträgt und demnach nur 60 % als Werbungskosten geltend gemacht werden können.²⁰⁾ Dieser Wert stammt jedoch aus der Zeit vor dem Coronavirus. Verwendet ein Arbeitnehmer seinen privaten Laptop während der gesamten Coronavirus-Homeoffice-Phase nun fast ausschließlich für berufliche Zwecke, kann dieser Wert wohl auch höher sein. Zu beachten ist jedoch, dass die Nutzung des privaten Arbeitsmittels über das ganze Jahr betrachtet werden muss. Der tatsächliche Wert wird daher wohl auch stark von der Dauer der Homeoffice-Phase und der daraus resultierenden beruflichen Nutzung abhängen.

3.1.2. Internetkosten

Auch die Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar. Sofern eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen.²¹⁾ Dabei sind die Kosten für die Zurverfügungstellung des Internets anteilig absetzbar.²²⁾ Sollten Aufwendungen für notwendige Spezialsoftware oder Datenbankzugänge privat gezahlt werden, sind diese Aufwendungen bei entsprechender beruflicher Veranlassung zur Gänze abzugsfähig.

3.1.3. Telefonkosten

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate mit dem privaten Telefon/Handy sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten iSd § 16 EStG absetzbar.²³⁾ Sofern eine genaue Abgrenzung zwischen privaten und beruflichen Telefonaten nicht möglich ist, hat sie wiederum im Schätzungswege zu erfolgen.

3.2. Arbeitgeber stellt Arbeitsmittel zur Verfügung

Stellt hingegen der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Arbeitsmittel zur Verfügung und bleibt dieser auch (wirtschaftlicher) Eigentümer der Arbeitsmittel, so handelt es sich dabei um die nicht steuerbare Zurverfügungstellung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitgeber. Eine allfällige private Nutzung ist (gegebenenfalls im Schätzungsweg) als Sachbezug zu erfassen.²⁴⁾ Handelt es sich also um keine umfangreiche (nur fallweise) private Nutzung, ist kein Ansatz eines Sachbezugswertes gerechtfertigt.²⁵⁾ Da dem Arbeitnehmer aus den zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln keine Aufwendungen entstehen, scheidet auch ein Ansatz von Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 7 EStG für diese arbeitgebereigenen Arbeitsmittel aus.

Gehen hingegen die Geräte des Arbeitgebers ins Eigentum des Arbeitnehmers über, liegt zur Gänze ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Der Arbeitnehmer kann sodann, entsprechend der beruflichen Nutzung, Werbungskosten nach § 16 Abs 1 Z 7 EStG geltend machen.

Losgelöst von den steuerlichen Folgen für die „klassischen“ Arbeitsmittel wie Computer, Handy etc stellt sich jedoch auch die Frage, ob es durch das (längerfristige) Arbeiten im Homeoffice zu einer Änderung bei den Sachbezügen kommt.

²⁰⁾ Rz 339 LStR.

²¹⁾ Rz 367 LStR.

²²⁾ Die LStR sprechen hier von einer anteiligen Providergebühr, Leitungskosten (Online-Gebühr) oder Kosten für die Pauschalabrechnungen (zB Paketlösung für Internet und Telefon).

²³⁾ Rz 391 LStR.

²⁴⁾ Rz 10703a LStR.

²⁵⁾ Rz 214 LStR.

4. Änderung beim Sachbezug durch Homeoffice

4.1. Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kfz

Darf ein Dienstnehmer ein arbeitgebereigenes Kfz („Firmen-PKW“) auch für private Fahrten benützen, so liegt ein steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor. Nach der Sachbezugsverordnung²⁶⁾ ist ein solcher Vorteil mit maximal 960 Euro pro Monat zu versteuern.²⁷⁾ Verwendet der Dienstnehmer den Firmen-PKW jedoch pro Kalenderjahr für nicht mehr als 6.000 km, ist nur der halbe Sachbezugswert anzusetzen.²⁸⁾

Verringert sich aufgrund der krisenbedingten Einschränkungen das Ausmaß der mit dem Firmen-PKW privat zurückgelegten Kilometer im Jahresdurchschnitt auf weniger als 6.000 km, wäre folglich nur noch der halbe Sachbezug anzusetzen. Zu beachten ist jedoch, dass eine entsprechende Dokumentation („Fahrtenbuch“) über die Nutzung vorliegen muss, da ansonsten der volle Sachbezug zum Ansatz kommt.²⁹⁾

Vom Ansatz eines Sachbezugs für einen Firmen-PKW wäre nur dann abzusehen, wenn dem Dienstnehmer der PKW für einen ganzen Monat (Monatserster bis Monatsletzter) nicht zur Verfügung stehen würde (zB weil der Firmen-PKW dem Dienstgeber zurückgestellt und der Autoschlüssel abgegeben wurde).³⁰⁾ Auch dazu sollte eine entsprechende Dokumentation vorliegen.

4.2. Privatnutzung eines arbeitgebereigenen Kfz-Abstell- oder Garagenplatzes

Stellt der Dienstgeber dem Dienstnehmer einen Abstell- oder Garagenplatz in einem Bereich der Parkraumbewirtschaftung (gebührenpflichtige öffentliche Verkehrsflächen) zur Verfügung, ist nach § 4a Sachbezugswertverordnung dafür ein monatlicher Sachbezug von 14,53 Euro anzusetzen.³¹⁾ Parkraumbewirtschaftung liegt nach § 4a Abs 3 Sachbezugswertverordnung dann vor, wenn das Abstellen von Kfz auf öffentlichen Verkehrsflächen für einen bestimmten Zeitraum gebührenpflichtig ist.

Im Rahmen der COVID-19-Maßnahmen haben jedoch einige Städte die Gebührenpflicht in parkraumbewirtschafteten Zonen aufgehoben.³²⁾ Durch den Wegfall der Gebührenpflicht fällt auch deren Anwendungsvoraussetzung weg. Allerdings ist der monatliche Sachbezugswert nicht zu aliquotieren. Der Sachbezug wäre demnach nur dann nicht anzusetzen, wenn die Gebührenpflicht für einen vollen Kalendermonat ausgesetzt ist.

5. Pendlerpauschale

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsatzbetrag nach § 33 Abs 5 EStG abgegolten. Darüber hinaus steht für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 16 Abs 1 Z 6 EStG das Pendlerpauschale unter bestimmten Voraussetzungen zu. Neben der Voraussetzung einer gewissen Mindestdistanz (20 km) zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist auch die Zumutbarkeit der Benützung von Massenbeförderungsmitteln³³⁾ zu prüfen. Abhängig von

²⁶⁾ Verordnung über die Bewertung bestimmter Sachbezüge (Sachbezugswertverordnung), BGBl II 2001/416.

²⁷⁾ Der Sachbezugswert ist grundsätzlich von den Anschaffungskosten und dem CO₂-Ausstoß des Kfz abhängig. Siehe dazu im Detail § 4 Abs 1 Sachbezugswertverordnung.

²⁸⁾ Die Verordnung spricht von „nicht mehr als 500 km“ monatlicher Fahrtstrecke, wobei hier eine Jahresbetrachtung anzustellen ist. Vgl Rz 177 LStR.

²⁹⁾ Vgl Jakom/Lenneis, EStG¹², § 15 Rz 20.

³⁰⁾ Rz 175 LStR.

³¹⁾ Näheres dazu siehe in Rz 191 LStR.

³²⁾ So hat zB die Stadt Linz die Parkraumbewirtschaftung im gesamten Stadtgebiet ab 17. 3. 2020 ausgesetzt, wobei dabei auch die Entrichtung der Parkgebühr entfällt. Siehe dazu die Verordnung vom 16. 3. 2020, abrufbar unter <https://www.linz.at/Amtstafel/Dokumente/Verordnung%20befristete%20Aufhebung%20Kurzparkzone%20Innenstadt1.pdf> (Zugriff am 21. 4. 2020).

³³⁾ Fraglich in Zeiten des Coronavirus ist, ob die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel weiterhin unter den gleichen Kriterien „zumutbar“ ist.

der Häufigkeit der Tage, an denen gependelt wird, reduziert oder erhöht sich das Pendlerpauschale.³⁴⁾

Nach § 16 Abs 1 Z 5 lit h EStG steht das Pendlerpauschale auch unverändert für Zeiträume zu, in denen der Steuerpflichtige aufgrund von Urlaub oder Krankenstand an entsprechend weniger Tagen den Arbeitsweg zurücklegt.³⁵⁾ Hatte ein Dienstnehmer schon bisher – also vor COVID-19 – an bestimmten Tagen im Homeoffice gearbeitet, sind diese Tage bei der Berechnung für das Pendlerpauschale nicht heranzuziehen.

Aufgrund der Coronavirus-Beschränkungen sind nun zahlreiche Pendler im Homeoffice gelandet, die nun den Arbeitsweg derzeit deutlich seltener bis gar nicht mehr zurücklegen. Da die Anzahl der Fahrten eines der Kriterien für die Höhe des Pendlerpauschales ist, würden zahlreiche Pendler das bisherige Pendlerpauschale verlieren. Mit dem 3. COVID-19-Gesetz wurde jedoch in § 124b Z 349 EStG eine Spezialregelung geschaffen. Demnach behalten Pendler, die den Arbeitsweg nur aufgrund der COVID-19-Krise nicht mehr bzw nicht an jedem Arbeitstag zurücklegen – analog zur Regelung für Krankheits- und Urlaubstage nach lit h – den Anspruch auf das Pendlerpauschale.³⁶⁾

Von dieser Sonderregelung sind nicht nur Dienstnehmer erfasst, die aufgrund der Krise im Homeoffice arbeiten, sondern auch Dienstnehmer, die aufgrund der COVID-19-Kurzarbeit an weniger Tagen (oder kurzfristig gar nicht) zur Arbeit pendeln.

Unklar ist, bis wann die Sonderregelung des § 124b Z 349 EStG gelten soll, da keine explizite zeitliche Befristung vorgesehen ist.³⁷⁾ Im Gesetzestext ist nur von „*Dienstverhinderungen wegen der COVID-19-Krise*“ die Rede. Es wird daher wohl auf eine Betrachtung je nach Betrieb und konkreten Einschränkungen bzw Dauer der COVID-19-Kurzarbeit abzustellen sein.

6. Steuerliche Folgen von grenzüberschreitendem Homeoffice

Durch die Coronavirus-Maßnahmen und die darauffolgenden Grenzschließungen sind zahlreiche Dienstnehmer, die bisher zwischen zwei benachbarten Staaten gependelt sind, in ihrem Ansässigkeitsstaat „gestrandet“ und arbeiten derzeit im „ausländischen“ Homeoffice.³⁸⁾ Diese (wenn auch nur kurzfristige) Änderung des „Arbeitsortes“ kann jedoch auch zu Änderungen des Steuerstatus führen. So liegt grundsätzlich das Besteuerungsrecht an unselbständigen Einkünften gemäß Art 15 Abs 1 OECD-MA beim Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers (Wohnort), außer die Arbeit wird in einem anderen Staat ausgeübt. Zusätzlich sehen einige DBA besondere Bestimmungen für Grenzgänger vor, die das Besteuerungsrecht von Dienstnehmern, die im Grenzgebiet wohnen und im Grenzgebiet des anderen Staates arbeiten, dem Ansässigkeitsstaat zuteilen. Diese Grenzgängerregelungen verlangen üblicherweise, dass der Dienstnehmer arbeitstäglich zwischen Wohnort und Arbeitsort pendelt und eine ausreichende Verwurzelung im Ansässigkeitsstaat gegeben ist.³⁹⁾ Die Homeoffice-Tätigkeit kann nun zu einer Änderung der Besteuerungsrechte und damit zu einer Änderung des steuerlichen Status der betroffenen Arbeitnehmer führen.

³⁴⁾ Rz 249 ff LStR.

³⁵⁾ Achtung aber auf Einschränkung bei Karenzen, siehe Rz 263 LStR.

³⁶⁾ Die Bestimmung des § 124b Z 349 EStG ist nicht nur für das Pendlerpauschale nach § 16 Abs 1 Z 5 EStG, sondern auch für Zulagen und Zuschläge iSd § 68 Abs 7 EStG anwendbar.

³⁷⁾ Die Ansiedelung der einkommensteuerlichen Begünstigung unter den Übergangsbestimmungen in § 124b EStG deutet auf den bloß temporären Charakter hin. Im Übrigen sind viele der in den COVID-19-Gesetzespaketen geregelten Sonderbestimmungen mit 31. 12. 2020 befristet.

³⁸⁾ Siehe ausführlich zum grenzüberschreitenden Homeoffice *Höppner/Steinhauser*, Homeoffice-Tätigkeiten im grenzüberschreitenden Kontext zwischen Österreich und Deutschland, SWI 2020 157.

³⁹⁾ Siehe zu Grenzgängern *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2019) Rz XIII/601 ff.

6.1. Empfehlung der OECD

In diesem Zusammenhang hat das OECD-Sekretariat am 3. 4. 2020 eine Guidance mit dem Titel „*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*“ veröffentlicht.⁴⁰⁾ Darin gibt das OECD-Sekretariat seine Einschätzung zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise ab.⁴¹⁾ Für grenzüberschreitend tätige Dienstnehmer empfiehlt die Guidance, dass zusätzliche Belastungen und Verwaltungsaufwendungen von Dienstnehmer und -geber weitgehend vermieden werden sollten und eine Arbeiterbringung in einem anderen Staat im Homeoffice keine Veränderung des Besteuerungsrechts nach sich ziehen sollte.⁴²⁾

6.2. Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich

Auf Basis dieser Empfehlung hat Österreich mit der Bundesrepublik Deutschland erst kürzlich eine Konsultationsvereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgrund von COVID-19-Beschränkungen veröffentlicht.⁴³⁾ Diese ermöglicht, dass Arbeitstage von Dienstnehmern, für die ein Arbeitslohn bezogen wird und die nur aufgrund der COVID-19-Maßnahmen im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat (Wohnort) erbracht werden, als Arbeitstage im Tätigkeitsstaat (Arbeitsort) fingiert werden und damit grundsätzlich für diese Arbeitstage keine Änderung der Besteuerung eintritt.⁴⁴⁾ Für Arbeitstage, die unabhängig von den COVID-19-Maßnahmen im Homeoffice oder in einem anderen Staat verbracht worden wären, kann diese Sonderregelung jedoch nicht in Anspruch genommen werden. Die Regelung ist auch dann nicht anwendbar, wenn der Dienstnehmer ganz regulär – ungeachtet der Coronavirus-Krise – im Homeoffice arbeitet.

Es bleibt zu hoffen, dass (rasch) weitere Vereinbarungen mit den anderen Nachbarstaaten geschlossen werden, um für alle Beteiligten Klarheit bei der Behandlung grenzüberschreitend tätiger Dienstnehmer zu schaffen.

6.3. Begründet Homeoffice eine Betriebsstätte?

Das österreichische BMF hat sich bereits in der Zeit vor COVID-19 mehrfach mit der Thematik beschäftigt, ob durch die Beschäftigung eines Dienstnehmers, der von seiner eigenen inländischen Wohnung aus tätig wird, für den ausländischen Dienstgeber⁴⁵⁾ eine österreichische Betriebsstätte im steuerlichen Sinn begründet werden kann.⁴⁶⁾

⁴⁰⁾ OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis (Version 3 April 2020). Siehe dazu auch *Mitterlehner*, OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020 (in Druck).

⁴¹⁾ In der Guidance des OECD-Sekretariats werden die Themen Homeoffice, Vertreterbetriebsstätte, Bau- und Montagebetriebsstätte, Ansässigkeit von Gesellschaften und natürlichen Personen, Zahlungen an Dienstnehmer aus Konjunkturprogrammen und grenzüberschreitend tätige Dienstnehmer behandelt.

⁴²⁾ So hat zB Frankreich bereits entsprechende Vereinbarungen, dass es aufgrund von COVID-19 zu keiner Änderung des Steuerstatus von Grenzgängern kommen soll, mit Belgien, Deutschland, Luxemburg und der Schweiz geschlossen. Deutschland hat darüber hinaus entsprechende Vereinbarungen bereits mit Österreich, Luxemburg und den Niederlanden geschlossen.

⁴³⁾ Erlass des BMF vom 15. 4. 2020, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. 8. 2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Arbeitnehmern im Homeoffice sowie Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung, 2020-0.239.636, BMF-AV 2020/55. Fraglich ist, ob die Konsultationsvereinbarung auch vor einem Höchstgericht Bestand hat.

⁴⁴⁾ Die Konsultationsvereinbarung tritt rückwirkend ab 11. 3. 2020 in Kraft und gilt bis 30. 4. 2020. Diese wird jedoch automatisch um je einen Monat verlängert, sofern nicht einer der beiden Vertragsstaaten die Vereinbarung rechtzeitig aufkündigt.

⁴⁵⁾ Zu beachten ist insbesondere, dass nach § 47 Abs 1 lit a EStG idF AbgÄG 2020 ab dem Kalenderjahr 2020 auch ausländische Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in Österreich für in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer den Lohnsteuerabzug vornehmen müssen. Siehe dazu auch die BMF-Info vom 26. 11. 2019, Lohnsteuerabzug ohne inländische Betriebsstätte, BMF-010222/0074-IV/7/2019.

⁴⁶⁾ Siehe zB EAS 3415 vom 27. 6. 2019; EAS 3392 vom 6. 11. 2017; EAS 3172 vom 10. 8. 2010; EAS 1590 vom 24. 1. 2000; Rz 7926 EStR.

Auch im umgekehrten Fall (inländischer Dienstgeber und ausländischer Dienstnehmer) stellt sich die entsprechende Frage.

Grundsätzlich kann die Tätigkeit des Dienstnehmers im Homeoffice unter bestimmten Voraussetzungen eine Betriebsstätte des Dienstgebers iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA begründen (feste Geschäftseinrichtung). Aufgrund der bisherigen Aussagen des BMF sind für eine Betriebsstätte, neben weiteren Aspekten, insbesondere die folgenden Punkte relevant:⁴⁷⁾

- **Dauerhaftigkeit:** Das Homeoffice muss dauerhaft zur Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit des Dienstgebers genutzt werden.⁴⁸⁾ Eine nur sporadische oder gelegentliche Ausübung der Tätigkeit im Homeoffice (zB abends oder am Wochenende) begründet grundsätzlich noch keine Betriebsstätte.
- **Verfügbarmacht:** Der Dienstgeber muss eine gewisse Verfügungsmacht über die genutzten Räumlichkeiten haben. Von ausreichender faktischer Verfügungsmacht für die Begründung einer Betriebsstätte spricht man, wenn der Dienstnehmer – in Abstimmung mit dem Dienstgeber – seiner Tätigkeit in nennenswertem Ausmaß von seinem Homeoffice aus nachgeht. Die Abstimmung allein soll bereits ausreichen, um dem Dienstgeber die für eine Betriebsstätte notwendige Verfügungsmacht zu verschaffen.⁴⁹⁾

Diese strenge Sichtweise könnte insbesondere in Zeiten wie diesen zu einer deutlichen Zunahme von Betriebsstätten aufgrund von grenzüberschreitenden Homeoffice-Aktivitäten führen. In der bereits erwähnten Guidance des OECD-Sekretariats⁵⁰⁾ wird jedoch zum Ausdruck gebracht, dass der Umstand, dass derzeit sehr viele Dienstnehmer im Homeoffice arbeiten, in der Regel keine zusätzlichen Betriebsstätten begründen sollte. So wird vom OECD-Sekretariat angeführt, dass die Arbeit vom Homeoffice in der aktuellen Lage in der Regel aufgrund von staatlichen Anweisungen bzw höherer Gewalt erfolgt und die Homeoffice-Tätigkeit auch nicht von dauerhafter Natur sein wird. Auch fehlt dem Dienstgeber vielfach die Verfügungsmacht über das Homeoffice des Dienstnehmers. Durch die COVID-19-erfasste Homeoffice-Tätigkeit des Dienstnehmers sollte es daher in der Regel zu keiner Begründung von Betriebsstätten kommen.⁵¹⁾

Dies wird auch von den Aussagen in der Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich gestützt.⁵²⁾ So enthält diese zwar keine konkreten Aussagen zur Frage der Betriebsstättenbegründung durch Dienstnehmer iVm COVID-19, es wird jedoch festgehalten, dass die Arbeitsleistung nicht im „Homeoffice-Staat“ (Ansässigkeitsstaat), sondern im Tätigkeitsstaat fingiert wird. Zumindest aus der Homeoffice-Tätigkeit – die nur aufgrund von COVID-19 im Homeoffice erbracht wird – sollte demnach auch keine Betriebsstätte begründet werden.

i Auf den Punkt gebracht

Die Coronavirus-Krise hat dazu geführt, dass zahlreiche Dienstnehmer schlagartig im Homeoffice – sprich im privaten „Arbeitszimmer“ – gelandet sind. Dies wirft zahlreiche steuerliche Fragen auf. Die teils komplexen Regelungen in diesem Kontext sind unbefriedigend und – unabhängig von COVID-19 – aufgrund der Digitalisierung und des vermehrten Homeoffice oft auch nicht mehr zeitgemäß. Wünschenswert wären ehestmögliche Klarstellungen und eine Umsetzung der in Aussicht gestellten vereinfachten steuerlichen Geltendmachung von Arbeitszimmern (zB in Form von Pauschalen).

⁴⁷⁾ EAS 3415 vom 27. 6. 2019.

⁴⁸⁾ Maßstab für die Dauerhaftigkeit ist nach der Verwaltungspraxis ein Zeitraum von sechs Monaten.

⁴⁹⁾ Kritisch dazu: Zorn zitiert von Ullmann, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte? SWI 2020, 119 (120); auch der BFH verneint die Betriebsstätte im Homeoffice: BFH 10. 11. 1998, I B 80/97; 23. 5. 2002, III R 8/00.

⁵⁰⁾ OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis.

⁵¹⁾ OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Tz 9.

⁵²⁾ Erllass des BMF vom 15. 4. 2020, Konsultationsvereinbarung, 2020-0.239.636, BMF-AV 2020/55.