

# INTERNATIONALES STEUERRECHT IN ZEITEN DER COVID-19-KRISE



MAG. MATTHIAS MITTERLEHNER

StB, Partner, Head of International Tax,  
ICON Wirtschaftstreuhand GmbH

Die COVID-19-Krise hat viele Staaten zur Einführung von Reise- und Ausgangsbeschränkungen veranlasst. Besonders bei grenzüberschreitend tätigen Dienstnehmern und bei internationalen Projekten können diese Einschränkungen zu einer Änderung von Besteuerungsrechten führen. Sowohl das OECD Secretariat<sup>1</sup> als auch das österreichische BMF<sup>2</sup> haben sich bereits mit einigen abkommensrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit der COVID-19-Krise auseinandergesetzt. Dabei ist zu beachten, dass das Dokument „*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*“ vom Secretariat der OECD veröffentlicht wurde. Bei Veröffentlichungen des OECD Secretariat ist der Entscheidungsprozess nicht auf Ebene der Working Parties angesiedelt. Derartige Dokumente geben somit nicht zwingenderweise den Konsens aller OECD-Mitgliedstaaten wieder. Das OECD Secretariat orientiert sich in seiner Guidance aber ohnehin sehr stark am OECD-Musterkommentar (OECD-MK). Neben den abkommensrechtlichen Aspekten darf keinesfalls übersehen werden, dass bestehende Verrechnungspreissysteme unbedingt auf einen etwaigen Anpassungsbedarf aufgrund der Auswirkungen dieser Krise geprüft werden sollten.

## 1 ABKOMMENSRECHTLICHE FRAGEN IZM DER COVID-19-KRISE

### 1.1 FRAGEN ZUR ANSÄSSIGKEIT

#### 1.1.1 ANSÄSSIGKEIT VON NATÜRLICHEN PERSONEN

Die COVID-19-bedingte Veränderung des Aufenthalts von natürlichen Personen kann nach nationalen Vorschriften zu einer Ansässigkeit bzw. unbeschränkten Steuerpflicht in einem anderen Staat als dem ursprünglichen Ansässigkeitsstaat führen. Dies kann z.B. bei gestrandeten Urlaubern oder Geschäftsreisenden der Fall sein. Insofern eine solche Veränderung des Aufenthalts nur vorübergehender Natur ist, sollte nach Einschätzung des OECD Secretariat jedoch keine Verlagerung der abkommensrecht-

lichen Ansässigkeit eintreten.<sup>3</sup> Das OECD Secretariat empfiehlt in diesem Zusammenhang, dass betroffene Finanzverwaltungen bei der Beurteilung der Ansässigkeit von natürlichen Personen einen Zeitraum heranziehen, der die normalen Verhältnisse der betroffenen Personen wiedergibt.<sup>4</sup>

#### 1.1.2 ORT DER GESCHÄFTSLEITUNG – ANSÄSSIGKEIT VON GESELLSCHAFTEN

Der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist entscheidend bei der Feststellung des Ansässigkeitsstaats von Gesellschaften. Bei doppelt ansässigen Gesellschaften ist gemäß Art 4 Abs 3 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung maßgebend für die Ansässigkeit, wenn das jeweilige DBA dem OECD-MA vor dem Update 2017 folgt. Art 4 Abs 3 OECD-MA idF des Updates 2017 sieht hingegen bei einer doppelt ansässigen Gesellschaft vor, dass sich die betroffenen Vertragsstaaten in gegenständlichem Einvernehmen über die Ansässigkeit der Gesellschaft einigen.<sup>5</sup> Das OECD Secretariat geht davon aus, dass eine vorübergehende Veränderung des Aufenthalts leitender Personen einer Gesellschaft während der COVID-19-Krise bei deren Tätigkeitsausübung keine Auswirkung auf den Ort der Geschäftsleitung der betroffenen Gesellschaft hat.<sup>6</sup>

### 1.2 BETRIEBSSTÄTTENFRAGEN

Zur Kernthematik der (ertragsteuerlichen) „Betriebsstätten“ führt das OECD Secretariat zunächst allgemein aus, dass durch die COVID-19-Krise grundsätzlich keine Änderungen bei der Betriebsstättenbeurteilung erfolgen sollten.<sup>7</sup>

#### 1.2.1 HOME-OFFICE

Der Umstand, dass während der COVID-19-Krise sehr viele Dienstnehmer im „Home-Office“ arbeiten, sollte nach Ansicht des OECD Secretariat dennoch idR keine zusätzlichen Betriebs-

stätten begründen. Grundsätzlich kann ein Dienstnehmer, der für seinen Arbeitgeber in einem anderen Staat von seiner Wohnung aus tätig wird, im Tätigkeitsstaat sehr wohl eine Betriebsstätte im Sinne von Art 5 Abs 1 OECD-MA begründen (feste Geschäftseinrichtung).<sup>8</sup> Nach Auffassung des OECD Secretariat geschieht die Arbeit vom Home-Office aus, in der aktuellen Lage, jedoch idR aufgrund von staatlichen Anweisungen bzw. höherer Gewalt. In den meisten Fällen sei diese Home-Office-Tätigkeit nicht von dauerhafter Natur und würde auch nicht kontinuierlich dort ausgeübt werden. Zudem fehle dem Arbeitgeber vielfach auch die Verfügungsmacht über das Home-Office des Dienstnehmers. Gegen eine Betriebsstätte spreche zudem, dass das Unternehmen dem Dienstnehmer grundsätzlich ein Büro anbiete, das unter normalen Umständen zur Verfügung stünde. Entscheidend sei, dass die Tätigkeit im Home-Office nicht zum neuen Normalzustand wird.<sup>9</sup> Dieser Einschätzung schließt sich auch das österreichische BMF an.<sup>10</sup>

## 1.2.2 VERTRETERBETRIEBSSTÄTTE

Insofern Dienstnehmer oder andere Vertreter nun von Zuhause aus arbeiten, könnte dadurch auch eine sogenannte „Vertreterbetriebsstätte“ entstehen. Eine solche Betriebsstätte entsteht in der Regel dann, wenn eine Person gewöhnlich Verträge im Namen des Unternehmens abschließt.<sup>11</sup> Um die Begründung einer Betriebsstätte iZm der COVID-19-Krise festzustellen, wird nach Ansicht des OECD Secretariat abzuwägen sein, ob die fraglichen Tätigkeiten „gewöhnlich ausgeübt“ werden.<sup>12</sup> Nach Einschätzung des OECD Secretariat ist es aber unwahrscheinlich, dass derartige Tätigkeiten, die nur während der COVID-19-Krise in dieser Form ausgeübt werden, zu einer Vertreterbetriebsstätte führen können. Üblicherweise würde es an der notwendigen Dauerhaftigkeit fehlen, zumal die fraglichen Aktivitäten zumeist lediglich von vorübergehender Dauer sein werden. Das geforderte „gewöhnliche Ausüben“ liege diesfalls nicht vor, und somit komme es auch nicht zur Begründung einer Betriebsstätte.<sup>13</sup> Wurden aber bereits vor der COVID-19-Krise für gewöhnlich Verträge durch diesen Dienstnehmer in diesem Staat abgeschlossen, würde man wohl zu einem anderen Ergebnis kommen müssen.<sup>14</sup>

## 1.2.3 BAU- UND MONTAGEBETRIEBSSTÄTTEN

Bau- und Montagetätigkeiten begründen dann eine „Betriebsstätte“ im ertragsteuerlichen Sinne, wenn die im jeweiligen DBA normierte Dauer der Durchführung im Baustellenstaat überschritten wird. Art 5 Abs 3 OECD-MA sieht eine Zwölfmonatsfrist, das UN-Musterabkommen hingegen eine Sechsmonatsfrist vor. Je nach konkret anzuwendendem Doppelbesteuerungsabkommen kann diese jedoch sechs, neun, zwölf oder in Einzelfällen bis zu 24 Monate betragen.

Auch Unterbrechungen sind nach Tz 55 des OECD-MK zu Art 5 OECD-MA bei der Fristberechnung grundsätzlich zu berücksichtigen. Dies gilt nach Ansicht des OECD Secretariat<sup>15</sup> und des österreichischen BMF – vorbehaltlich einer allfällig abweichenden bilateralen Vereinbarung –<sup>16</sup> auch bei COVID-19-bedingten Baustellenunterbrechungen. Überschreitet ein Bau- oder Montageprojekt daher nur wegen des COVID-19-bedingten Stillstandes

die jeweilige abkommensrechtliche Frist, so wird eine Bau- und Montagebetriebsstätte begründet.

Gemäß den FAQ „Corona“ (Steuern) des deutschen BMF werden hingegen „bis auf weiteres durch die Corona-Krise bedingte Unterbrechungszeiten der Bau- und Montagearbeiten für die Berechnung der innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegründungsfristen für Bau- und Montagearbeiten nicht mitgezählt (Hemmung der Fristen).“<sup>17</sup> Dies gilt jedoch unter der Voraussetzung einer mindestens zweiwöchigen Unterbrechung, einem gänzlichen Abzug der Dienstnehmer bzw. Beauftragen des Unternehmens vom Montageort und der Sicherstellung einer Besteuerung der Unternehmensgewinne und Dienstnehmereinkünfte im Ansässigkeitsstaat.<sup>18</sup>

Österreichische Unternehmen, die mit ihren Projekten in Deutschland wegen eines COVID-19-bedingten Stillstandes die Betriebsstättenfrist überschreiten, können folglich unter den genannten Voraussetzungen eine Betriebsstätte vermeiden. Umgekehrt kommt es bei Bau- oder Montagetätigkeiten ausländischer Unternehmen in Österreich zu keiner Hemmung des Fristlaufs aufgrund von vorübergehenden Unterbrechungen iZm der COVID-19-Krise. Im Verhältnis zu Deutschland laufen diesbezüglich aktuell aber Verständigungsgespräche.<sup>19</sup> Bei Auslandsprojekten österreichischer Unternehmen sind etwaige COVID-19-bedingte Stillstände auf der Baustelle grundsätzlich ebenfalls bei der Fristberechnung zu berücksichtigen. Im Zweifel sollte eine Abstimmung mit den zuständigen Finanzbehörden angestrebt werden, denn letztlich führt die Abwicklung einer ungeplanten Betriebsstätte zu einem erheblichen Aufwand.<sup>20</sup>

## 1.3 DIENSTNEHMERBESTEUERUNG

### 1.3.1 ZAHLUNGEN AN DIENSTNEHMER AUS KONJUNKTURPAKETEN

Zahlreiche Staaten haben Konjunkturpakete geschnürt, welche die Unternehmen insbesondere dabei unterstützen sollen, Arbeitsplätze zu erhalten (vgl. z.B. Corona-Kurzarbeit in Österreich). Hält sich ein betroffener Dienstnehmer aktuell an seinem Wohnort auf, der in einem anderen Staat liegt als der übliche Arbeitsort und Arbeitgeberort, so ist fraglich, wo Zahlungen, die dieser Dienstnehmer aus solchen Konjunkturpaketen erhält, besteuert werden dürfen. In diesen Fällen ist das Besteuerungsrecht nach Ansicht des OECD Secretariat auf Basis von Art 15 OECD-MA (unselbstständige Einkünfte) zu beurteilen. Solche Zahlungen wären am ehesten mit Beendigungszahlungen vergleichbar und sollten demnach dort besteuert werden, wo der Dienstnehmer gearbeitet hätte, wenn er derzeit arbeiten könnte (Kausalitätsprinzip).<sup>21</sup>

Dieser Auffassung schließt sich auch das österreichische BMF an.<sup>22</sup> Enthält ein österreichisches DBA allerdings „eine gesonderte Regelung für Einkünfte aus der gesetzlichen Sozialversicherung oder ähnliche Einkünfte, ist eine Entgeltentschädigung für Kurzarbeit nicht vom Anwendungsbereich des Art 15 OECD-MA erfasst, sondern fällt grundsätzlich unter die jeweilige Sonderregelung des DBA, welche idR das Besteuerungsrecht dem Kasernenstaat zuteilt.“<sup>23</sup> Beispielsweise enthält das österreichische DBA

mit Deutschland in Art 18 Abs 2 eine Regelung für Einkünfte aus der gesetzlichen Sozialversicherung. Gemäß einer deutsch-österreichischen Konsultationsvereinbarung sind in Deutschland ausgezahltes Kurzarbeitsgeld und in Österreich ausgezahlte Kurzarbeitsunterstützung als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des jeweiligen Staates im Sinne von Art 18 Abs 2 des deutsch-österreichischen Abkommens zu qualifizieren.<sup>24</sup>

### 1.3.2 GRENZÜBERSCHREITEND TÄTIGE DIENSTNEHMER

Bei Dienstnehmern, die aktuell in ihrem Ansässigkeitsstaat im Home-Office arbeiten und deren Arbeitgeber und üblicher Arbeitsort in einem anderen Staat liegen, kommt es zu einer Änderung des Besteuerungsrechts. Nach Art 15 Abs 1 OECD-MA dürfen unselbstständige Einkünfte nämlich grundsätzlich durch den Ansässigkeitsstaat besteuert werden, außer die Tätigkeit wird in einem anderen Staat ausgeübt.<sup>25</sup> In Österreich wäre der ausländische Arbeitgeber auf Basis des im Vorjahr novellierten § 47 EStG diesfalls auch zum Lohnsteuerabzug verpflichtet. Gemäß § 47 Abs 1 lit a EStG besteht bei der Beschäftigung von unbeschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmern seit 1.1.2020 eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des ausländischen Dienstgebers. Das BMF hat diese Abzugsverpflichtung allerdings auf jene Fälle eingeschränkt, in denen „die Tätigkeit in Österreich ausgeübt wird und Österreich das Besteuerungsrecht nach zwischenstaatlichem Steuerrecht zusteht“.<sup>26</sup> Diese Problematik ist jedoch ganz allgemein zu beachten, also immer dann, wenn solche Dienstnehmer – ungeachtet der aktuellen COVID-19-Krise – einzelne Tage von Zuhause aus arbeiten.

Einzelne Doppelbesteuerungsabkommen sehen außerdem spezielle „Grenzgängerregelungen“ vor, wonach Personen im Grenzgebiet auch bei Tätigkeit im anderen Staat im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig bleiben können. Derartige Grenzgängerregelungen gibt es etwa in den österreichischen DBA mit Deutschland, Italien und Liechtenstein. Dafür ist eine ausreichende Verwurzelung im Ansässigkeitsstaat notwendig, und der Grenzgänger muss grundsätzlich zwischen Arbeitsort und Wohnort pendeln. Insofern kein arbeitstägliches Pendeln zwischen Wohnstätte und Arbeitsort erfolgt, sind derartige Grenzgängerregelungen in der Regel nicht anwendbar. Es stellt sich folglich die Frage, ob auch der vorübergehende COVID-19-bedingte Verbleib am Wohnort den Steuerstatus von Grenzgängern für das gesamte Jahr zu ändern vermag. Dies hätte in der Regel ein Besteuerungsrecht des Arbeitgeberstaates für jene Tage zur Folge, an denen dort gearbeitet wurde, was mit entsprechenden Abfuhr- und Erklärungspflichten verbunden wäre.

Nach Ansicht des OECD Secretariat soll das Besteuerungsrecht bei grenzüberschreitend tätigen Dienstnehmern, die während der COVID-19-Krise ausnahmsweise im Ansässigkeitsstaat arbeiten und nicht von einer expliziten Grenzgängerregelung erfasst sind, bei dem Staat bleiben, in dem der Dienstnehmer gewöhnlich gearbeitet hätte.<sup>27</sup> Dadurch sollen zusätzliche Belastungen und Verwaltungsaufwendungen vermieden werden.<sup>28</sup> Dieser Vorschlag widerspricht aber klar den Vorgaben von Art 15 Abs 1 OECD-MA und kann folglich nur bei Vorliegen einer konkreten Aussage der

jeweils betroffenen Finanzverwaltung in dieser Form umgesetzt werden.

Deutschland und Österreich haben sich in einer Konsultationsvereinbarung auf den Vorschlag des OECD Secretariat geeinigt. So gilt bei Anwendung von Art 15 Abs 1 DBA Deutschland-Österreich, dass „Arbeitsstage, für die Arbeitslohn bezogen wird und 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. Dies gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären (z.B. auf Grund arbeitsvertraglicher Regelungen).“<sup>29</sup> Diese Tatsachenfiktion steht unter der Voraussetzung, dass sowohl Arbeitgeber als auch das zuständige Finanzamt darüber informiert werden, Aufzeichnungen geführt werden und es zu einer tatsächlichen Besteuerung kommt.<sup>30</sup> Fällt der Dienstnehmer in den Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung iSd Art 15 Abs 6 DBA Deutschland-Österreich, so gilt Folgendes: „Arbeitsstage für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, [gelten] nicht als Tage der Nichtrückkehr, sofern diese Arbeitstage nicht unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären (beispielsweise, weil Grenzgänger bereits lt. arbeitsvertraglicher Regelungen grundsätzlich im Homeoffice tätig sind).“<sup>31</sup>

Zur Grenzgängerregelung im österreichischen DBA mit Italien laufen gegenwärtig Konsultationsgespräche.<sup>32</sup> Personen, die bisher als Grenzgänger iSd Art 15 Abs 4 DBA Liechtenstein-Österreich eingestuft wurden, verlieren diesen Status aufgrund einer während der COVID-19 Pandemie ausgeübten Home-Office Tätigkeit nach Ansicht des österreichischen BMF nicht.<sup>33</sup>

Besteht keine explizite Konsultationsvereinbarung so ist das Besteuerungsrecht nach Ansicht des österreichischen BMF nach Art 15 Abs 1 und 2 OECD-MA zu bestimmen, insoweit nicht eine Grenzgängerregelung zur Anwendung gelangt. Eine Aufteilung der Vergütung zwischen Ansässigkeitsstaat und Arbeitgeberstaat hat grundsätzlich entsprechend der in den jeweiligen Staaten ausgeübten Arbeitstage zu erfolgen.<sup>34</sup>

### 1.4 AUSFALLSHONORARE VON KÜNSTLERN UND SPORTLERN

Es ist davon auszugehen, dass sich noch weitere abkommensrechtliche Fragen iZm der COVID-19-Krise stellen werden, denen sich das OECD Secretariat bisher nicht gewidmet hat. Im Zusammenhang mit dem weitgehenden Verbot von Kultur- und Sportveranstaltungen im Rahmen der COVID-19-Krise, stellt sich etwa die Frage, wo Vergütungen, die Künstler und Sportler trotz oder wegen der Absage einer Veranstaltung (z.B. aufgrund einer Gagensausfallsversicherung) erhalten, besteuert werden dürfen. Zu derartigen sogenannten „cancellation payments“ finden sich aktuell keine Aussagen des OECD Secretariat in der Guidance vom

3. April 2020. Gemäß dem OECD-MK sind solche Zahlungen nicht unter Art 17, sondern bei Selbstständigen unter Art 7 OECD-MA und bei Unselbstständigen unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren.<sup>35</sup> Vielfach wird in derartigen Fällen auch keine beschränkte Steuerpflicht in Österreich vorliegen und folglich auch keine Abzugsteuerpflichtung iSd § 99 EStG.<sup>36</sup>

## 2 COVID-19 UND VERRECHNUNGSPREISE

Krisen wie die aktuelle sollten zum Anlass genommen werden, bestehende Verrechnungspreissysteme zu überprüfen und an die geänderten Marktverhältnisse anzupassen. So stellt sich etwa die Frage, welche Unternehmen im Konzern eine verschlechterte Umsatz- und/oder Ertragslage tragen sollen. Üblicherweise werden Chancen und Risiken des Geschäftsverlaufs von Strategieträgern getragen. Hingegen wird Routineunternehmen mit geringem Funktions- und Risikoprofil bei gewöhnlichem Geschäftsverlauf regelmäßig ein moderater, aber stabiler Gewinn zugewiesen. In einer Krise von derartiger Dimension wie der COVID-19-Krise scheint es gerechtfertigt zu hinterfragen, ob die Risiken nur von den Strategieträgern zu tragen sind, oder ob nicht auch Routineunternehmen eine verringerte Marge erhalten bzw. allenfalls Verluste tragen sollten.

Geprüft werden sollte weiters, ob bei Datenbankstudien, die auf der Basis von Vergangenheitsdaten erstellt wurden, Anpassungsbedarf besteht. Die finanziellen Auswirkungen der aktuellen Krise haben in vergangenheitsbezogenen Studien naturgemäß noch keinen Niederschlag gefunden. Vor dem Hintergrund von staatlichen Zuschüssen, zinslosen staatlichen Darlehen oder Bürgschaftsübernahmen, den geänderten Rahmenbedingungen für die Kreditvergabe unter fremden Dritten und staatlichen Interventionen könnte auch bei konzerninternen Finanzierungsvereinbarungen eine Überarbeitung notwendig sein. Auch bei Lizenzvereinbarungen ist ein potenzieller Anpassungsbedarf zu hinterfragen. Insoweit Vereinbarungen mit Finanzverwaltungen (z.B.: Rulings, APA) bestehen, sollte geprüft werden, ob diese unter den geänderten Rahmenbedingungen weiterhin gelten, oder angepasst werden müssen.

Die Verschlechterung der Ertragsaussicht von betrieblichen Funktionen und immateriellen Wirtschaftsgütern, kann u.U. auch Möglichkeiten im Hinblick auf steueroptimierte konzerninterne Umstrukturierungen bieten. Die Verlagerung von Wirtschaftsgütern und Funktionen ist in vielen Staaten mit einer Exit-Steuerung auf Basis des aktuellen Ertragswerts verbunden.<sup>37</sup> Die geminderten Ertragsaussichten führen nun zu teils deutlich geringeren Bewertungen im Vergleich zu wirtschaftlichen Hochphasen.

## 3 FAZIT

Das OECD Secretariat ist sichtlich bemüht, Steuerpflichtigen keine zusätzlichen Bürden bei der Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen aufzuerlegen, bewegt sich aber Großteils ohnehin innerhalb der vom OECD-MK vorgegebenen Abkommensauslegung. Unternehmen, deren Dienstnehmer während der Krise allerdings ausnahmsweise im Home-Office in

anderen Staaten arbeiten, sollten unbedingt eine etwaige Lohnsteuerabzugsverpflichtung in diesen Staaten überprüfen. Insofern die betroffenen Staaten keine anderslautende Konsultation abgeschlossen oder entsprechende Informationen, Erlässe oder dergleichen veröffentlicht haben, verlagert sich nämlich in derartigen Situationen das Besteuerungsrecht über die Dienstnehmereinkünfte anteilig in den Ansässigkeitsstaat. Die korrekte Abbildung dieser Sachverhalte in der Lohnverrechnung wird einen entsprechenden Aufwand mit sich bringen, zumal davon auszugehen ist, dass die Dienstnehmer während der Lockdown-Phase der COVID-19-Krise vielfach regulär im Arbeitgeber- bzw. regulären Tätigkeitsstaat weiterbesteuert wurden und vielfach erst nachträglich eine Umstellung erfolgen wird. Außerdem sollten insbesondere Bau- und Montageunternehmen mit internationalen Projekten, Grenzgänger sowie Künstler und Sportler überprüfen, ob die geänderten Rahmenbedingungen auch zu einer geänderten abkommensrechtlichen Beurteilung führen. Für Konzerne erscheint eine ausführliche Überprüfung des Anpassungsbedarfs von bestehenden Verrechnungspreissystemen unerlässlich. ■

- 1 Vgl. OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis (2020), im Folgenden: "COVID-19 Guidance".
- 2 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie, 2020-0.271.800, im Folgenden: „Info des BMF vom 22.5.2020“.
- 3 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 28.
- 4 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 36.
- 5 Seit dem Update 2008 fand sich im OECD-Musterkommentar (OECD-MK) bereits ein Alternativvorschlag für die Tie-Breaker-Regelung zu doppelt ansässigen Gesellschaften, der für die Feststellung der Ansässigkeit ein Verständigungsverfahren vorsah, vgl Tz 24.1 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA 2014. Eine dem Art 4 Abs 3 OECD-MA 2017 nachempfundene Bestimmung betreffend die Ansässigkeit doppelt ansässiger Gesellschaften findet sich zB im neuen österreichischen DBA mit Japan, vgl BGBl III 2018/167.
- 6 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 15.
- 7 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 5.
- 8 Vgl. etwa EAS 3415 v 27.7.2019.
- 9 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 10.
- 10 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 3.
- 11 Im Rahmen des Updates 2017 wurde in Art 5 Abs 5 OECD-MA der Tatbestand ergänzt, dass eine Person eine wesentliche Rolle am Abschluss von Verträgen spielt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderungen von dem Unternehmen abgeschlossen werden. Unabhängig davon, ob die Bestimmungen zu Vertreterbetriebsstätten in einem DBA Art 5 Abs 5 und 6 des OECD-MA idF 2014 oder 2017 nachempfunden sind, verlangen beide Versionen, dass die Tätigkeit „gewöhnlich ausgeübt“ wird, vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Fn 2.
- 12 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 10.
- 13 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 11, mit Verweis auf Tz 6 und 33 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2014 und Tz 98 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.
- 14 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 12.
- 15 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 13.
- 16 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 4.1.
- 17 DBMF, FAQ „Corona“ (Steuern), 6.5.2020, Pkt. IX 1.
- 18 Vgl. dBMF, FAQ „Corona“ (Steuern), 6.5.2020, Pkt. IX 1.
- 19 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 4.2.
- 20 Vgl. Mitterlehner, OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020, 210 (213).
- 21 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 24.
- 22 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 2.1.
- 23 Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 2.2.
- 24 Erlass des BMF vom 15.04.2020, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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 Kurz-

- arbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung, 2020-0.239.636, Abs 4; vgl zu in Deutschland ausgezahltem Kurzarbeitergeld bereits Erlass des BMF vom 8. 6. 2012, Verständigungsvereinbarung betreffend die steuerrechtliche Behandlung von erstattungsfähigem Kurzarbeitergeld nach dem deutschen Sozialgesetzbuch 3 (SGB III), BMF-010221/0376-IV/4/2012.
- 25 Selbst dann dürfen die Einkünfte nur nach Maßgabe des Art 15 Abs 2 OECD-MA im Tätigkeitsstaat besteuert werden.
- 26 Info des BMF vom 26.11.2019, Lohnsteuerabzug ohne inländische Betriebsstätte, BMF-010222/0074-IV/7/2019.
- 27 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 21.
- 28 Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 27
- 29 Erlass des BMF vom 15.04.2020, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, 2020-0.239.636, Abs 1.
- 30 Vgl. Erlass des BMF vom 15.04.2020, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, 2020-0.239.636, Abs 2.
- 31 Erlass des BMF vom 15.04.2020, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich, 2020-0.239.636, Abs 3.
- 32 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 1.4.
- 33 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 1.3.
- 34 Vgl. Info des BMF vom 22.5.2020, Abschnitt 1.1.
- 35 Tz 9 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA 2017; EAS 2538 v 21.12.2004; ebenso zu freischaffenden Künstlern EAS 3314 v 19.2.2013.
- 36 Vgl. EAS 3314 v 19.2.2013.
- 37 In Österreich sieht § 6 Z 6 EStG eine entsprechende Wegzugsbesteuerung vor.