

Matthias Mitterlehner*)

OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise

OECD ANALYZES TAX TREATIES AND THE IMPACT OF THE COVID-19 CRISIS

On Friday, April 3rd, 2020, the OECD Secretariat published a guidance on the treaty implications of the COVID-19 crisis. The OECD Secretariat guidance analyzes whether the COVID-19 crisis will have any influence on the determination of permanent establishments and the residence status of companies and individuals. Furthermore, the OECD Secretariat guidance deals with payments based on government subsidies and cross-border workers. *Matthias Mitterlehner* presents and analyzes the results of the OECD Secretariat's work.

I. Guidance des OECD-Sekretariats

Die Problemstellungen der COVID-19-Krise machen auch vor dem internationalen Steuerrecht nicht Halt. So können die geänderten Umstände bei grenzüberschreitenden Sachverhalten auch zu Änderungen hinsichtlich der Besteuerungsrechte führen. Das OECD-Sekretariat hat am 3. 4. 2020 eine Guidance mit dem Titel „*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*“¹⁾ veröffentlicht, die sich einigen drängenden Fragen im Abkommensrecht in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise widmet. Bei Veröffentlichungen des OECD-Sekretariats ist allerdings zu beachten, dass diesbezüglich der Entscheidungsprozess nicht auf Ebene der *working parties* angesiedelt ist. Derartige Dokumente geben somit nicht zwingenderweise den Konsens aller OECD-Mitgliedstaaten wieder.

II. COVID-19 und die Begründung von Betriebsstätten

1. Allgemeine Anmerkungen zu Betriebsstätten

Nach Einschätzung des OECD-Sekretariats stellen sich im Bereich von Betriebsstätten vor allem Fragen betreffend Homeoffice-Nutzungen und Arbeitsunterbrechungen bei Bau- und Montageausführungen. Das OECD-Sekretariat stellt dabei grundsätzlich klar: „*[I]t is unlikely that the COVID-19 situation will create any changes to a PE determination.*“²⁾

2. Betriebsstätten aufgrund von Homeoffice-Tätigkeit

Arbeiten Dienstnehmer während der COVID-19-Krise im Homeoffice, das in einem anderen Staat liegt als der Dienstgeber, so könnte für den Dienstgeber dadurch das Risiko einer Betriebsstättenbegründung im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA entstehen. In diesem Kontext führt das OECD-Sekretariat ins Treffen, dass der Bestand einer Betriebsstätte ganz allgemein einen gewissen Grad an Beständigkeit verlangt und dass das betreffende Unternehmen – hier der Dienstgeber – über die Einrichtung verfügen kann.³⁾ In weiterer Folge beruft sich das OECD-Sekretariat auf den OECD-MK, der dazu Folgendes ausführt: „*Even though part of the*

*) StB Mag. Matthias *Mitterlehner* ist Partner und Head of International Tax bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz sowie externer Universitätslektor an der Johannes Kepler Universität Linz.

1) *OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis* (2020), im Folgenden: COVID-19 Guidance. Die Guidance der OECD ist mit „*Version 3 April 2020*“ datiert, was eine weitere Überarbeitung vermuten lässt.

2) *OECD, COVID-19 Guidance*, Tz 5.

3) Vgl *OECD, COVID-19 Guidance*, Tz 6; siehe auch Tz 6 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

business of an enterprise may be carried on at a location such as an individual's home office, that should not lead to the automatic conclusion that that location is at the disposal of that enterprise simply because that location is used by an individual (e.g. an employee) who works for the enterprise.“⁴⁾ Zudem müsse eine Geschäftseinrichtung auf kontinuierlicher Basis genutzt werden und das Unternehmen müsse vom Dienstnehmer verlangen, seine Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zur Verfügung zu stellen.⁵⁾

Dienstnehmer, die während der COVID-19-Krise im Homeoffice arbeiten, tun dies nach Ansicht des OECD-Sekretariats aufgrund staatlicher Anweisungen bzw. höherer Gewalt und nicht, weil der Dienstgeber dies so verlangt. Unter Berücksichtigung der außerordentlichen Umstände der COVID-19-Krise und soweit dieser Zustand im Laufe der Zeit nicht zum neuen Normalzustand wird, wird durch die Arbeit im Homeoffice nach Einschätzung des OECD-Sekretariats keine Betriebsstätte begründet. Entweder fehle es ohnehin an der ausreichenden Dauerhaftigkeit oder Kontinuität oder das Unternehmen könne nicht ausreichend über das Homeoffice des Dienstnehmers verfügen. Gegen eine Betriebsstätte spreche zudem, dass das Unternehmen dem Dienstnehmer grundsätzlich ein Büro anbiete, das unter normalen Umständen zur Verfügung stünde.⁶⁾

3. Vertreterbetriebsstätte

Dienstnehmer und Vertreter, die nun vorübergehend von zu Hause aus arbeiten, könnten einem ausländischen Unternehmen außerdem eine Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA vermitteln. Eine solche Betriebsstätte entsteht in der Regel dann, wenn eine Person gewöhnlich Verträge im Namen des Unternehmens abschließt.⁷⁾ Um die Begründung einer Betriebsstätte in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise festzustellen, wird nach Ansicht des OECD-Sekretariats abzuwägen sein, ob die fraglichen Tätigkeiten „*gewöhnlich ausgeübt*“ werden.⁸⁾

Schließt ein Dienstnehmer oder ein Vertreter in einem Staat Verträge für ein Unternehmen ab und macht er dies – abweichend von seiner üblichen Routine – für eine kurze Zeit aufgrund von höherer Gewalt und/oder staatlichen Vorgaben von zu Hause aus, so wird dies nach Auffassung des OECD-Sekretariats nicht als „*gewöhnliches Ausüben*“ einzustufen sein.⁹⁾ Das OECD-Sekretariat verweist darauf, dass auch der OECD-MK davon ausgeht, dass eine Betriebsstätte erst dann besteht, wenn Aktivitäten einen gewissen Grad an Beständigkeit aufweisen und nicht nur von rein temporärer oder vorübergehender Natur sind.¹⁰⁾ Wurden bereits vor der COVID-19-Krise für gewöhnlich Verträge durch diesen Dienstnehmer in diesem Staat abgeschlossen, wird man aber wohl zu einem anderen Ergebnis kommen müssen.¹¹⁾

⁴⁾ Tz 18 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁵⁾ Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 6, mit Verweis auf Tz 18 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁶⁾ Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 10.

⁷⁾ 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 OECD-MA idF 2014 oder 2017 nachempfunden sind, verlangen beide Versionen, dass die Tätigkeit „*gewöhnlich ausgeübt*“ wird, vgl. OECD, COVID-19 Guidance, FN 2. Zu den Änderungen im Rahmen des Updates 2017 in Art 5 Abs 5 OECD-MA vgl. Hummer in Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes, Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 82 (87 ff).

⁸⁾ Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 10.

⁹⁾ Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 11.

¹⁰⁾ Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 11, mit Verweis auf Tz 6 und 33.1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2014 und Tz 98 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.

¹¹⁾ Vgl. OECD, COVID-19 Guidance, Tz 12.

4. Bau- und Montagebetriebsstätten

Bau- und Montagetätigkeiten führen nach dem OECD-MA immer dann zu einer Betriebsstätte im Baustellenstaat, wenn die Tätigkeiten vor Ort länger als zwölf Monate dauern.¹²⁾ Entscheidend ist aber im Einzelfall freilich die Frist im jeweils anwendbaren DBA, die in den österreichischen DBA überwiegend sechs oder zwölf Monate beträgt, in wenigen Fällen auch neun Monate.

Viele Bau- und Montageausführungen mussten aktuell unterbrochen werden. Ganz besonders ausländisches Personal darf in vielen Staaten derzeit nicht tätig werden, weshalb viele Bau- und Montageunternehmen ihre Dienstnehmer zurückholen mussten. Bei grenzüberschreitenden Bau- oder Montageausführungen können Unterbrechungen im Rahmen der COVID-19-Krise zu einem ungeplanten Überschreiten der abkommensrechtlichen Frist führen und in der Folge zu einer Bau- oder Montagebetriebsstätte. Das OECD-Sekretariat verweist bezüglich Unterbrechungen auf Tz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017.¹³⁾ Dieser führt dazu aus: *„A site should not be regarded as ceasing to exist when work is temporarily discontinued. Seasonal or other temporary interruptions should be included in determining the life of a site. Seasonal interruptions include interruptions due to bad weather. Temporary interruption could be caused, for example, by shortage of material or labour difficulties.“*¹⁴⁾

Vereinzelt werden bestimmte Unterbrechungen jedoch bereits jetzt als fristhemmend behandelt. So unterscheidet etwa der deutsche BFH zwischen Unterbrechungen, die im Betriebsablauf bedingt sind, und den nicht im Betriebsablauf bedingten Unterbrechungen. Nicht im Betriebsablauf bedingte Unterbrechungen hemmen nach Ansicht des BFH den Fristenlauf, sofern *„die Unterbrechung der Arbeiten nicht nur ganz kurzfristig ausfällt und die mit dem Montagevorgang betrauten Personen von der Montagestelle abgezogen werden“*.¹⁵⁾ Gemäß den FAQ „Corona“ (Steuern) des dBMF werden *„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)“*.¹⁶⁾ Dies gilt jedoch nur unter der Voraussetzung einer mindestens zweiwöchigen Unterbrechung, einem gänzlichen Abzug der Dienstnehmer bzw. Beauftragten des Unternehmens vom Montageort und der Sicherstellung einer Besteuerung der Unternehmensgewinne und Dienstnehmereinkünfte im Ansässigkeitsstaat.¹⁷⁾

Darüber hinaus gibt es die bilateralen Verständigungsvereinbarungen zwischen Österreich und Deutschland,¹⁸⁾ der Schweiz¹⁹⁾ und Tschechien,²⁰⁾ dass arbeitsfreie Zwischen-

¹²⁾ Vgl Art 5 Abs 3 OECD-MA. In Art 5 Abs 3 UN-MA ist eine sechsmonatige Frist vorgesehen.

¹³⁾ Vgl OECD, COVID-19 Guidance, Tz 13.

¹⁴⁾ Tz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA 2017. Um im Hinblick auf den Begriff „temporary“ Rechtssicherheit zu schaffen, wurde im Rahmen der OECD Working Party No 1 bereits in den 1990er-Jahren darüber diskutiert, ob Unterbrechungen, die länger als sechs Monate dauern, ungeachtet ihrer Ursache den Fristenlauf stoppen sollen. Bei Wiederaufnahme der Arbeiten hätte nach diesem Vorschlag die Zwölfmonatsfrist neu zu laufen beginnen sollen. Insbesondere aufgrund der Anfälligkeit für missbräuchliche Gestaltungen hat sich die Working Party letztlich dagegen entschieden, eine solche Aussage in den OECD-MK aufzunehmen. Vgl OECD, Working Party No 1 On Double Taxation Of The Committee On Fiscal Affairs – Issues Arising Under Article 5 (Permanent Establishment) Of The Model Tax Convention (1995) DAFFE/CFA/WP1/WD(95)13/REV2, Tz 55 ff.

¹⁵⁾ BFH 21. 4. 1999, I R 99/97.

¹⁶⁾ Vgl dBMF, FAQ „Corona“ (Steuern), 17. 4. 2020, Pkt VIII 1.

¹⁷⁾ Vgl dBMF, FAQ „Corona“ (Steuern), 17. 4. 2020, Pkt VIII 1.

¹⁸⁾ Vgl deutsch-österreichische Verständigung vom 7. 9. 1991, SWI 1991, 197 (197); EAS 112 vom 6. 4. 1992; EAS 451 vom 10. 6. 1994; EAS 2298 vom 13. 6. 2003; EAS 3063 vom 22. 5. 2009; EAS 3133 vom 17. 2. 2010.

¹⁹⁾ Vgl Erlass des BMF vom 18. 1. 2000, Auslegungsfragen zum DBA Schweiz; Ergebnisprotokoll vom 10. 12. 1999, 04 4282/3-IV/4/00.

²⁰⁾ Vgl Erlass des BMF vom 23. 3. 1993, Berechnung der Baustellenfrist bei Auftragsvergabe in Baulosen, 04 4702/8-IV/4/92.

zeiten bei der Vergabe in Baulosen nicht gezählt werden sollen, den Fristenlauf folglich hemmen. Auch nach Teilen der deutschen Literatur sollen längerdauernde Unterbrechungen zu einer Hemmung des Fristenlaufs führen.²¹⁾ Reimer geht sogar noch weiter: „[A] major (even temporary) abandonment as well as a disassembly of the facilities, barracks, machines or tools which the taxpayer uses at the building site or the construction or installation project will set the stopwatch to zero.“²²⁾ Der Autor bringt in der Folge allerdings Beispiele, in denen unklar ist, ob das Projekt jemals fortgeführt wird, wie zB im Fall des Konkurses des Auftraggebers.²³⁾ Vereinzelt kann folglich Bereitschaft geortet werden, dass spezifische Unterbrechungen den Fristenlauf hemmen können.

Der OECD-MK lässt in Tz 55 zu Art 5 OECD-MA bei Unterbrechungen allerdings wenig Spielraum für eine Fristunterbrechung oder Fristhemmung zu. Basierend darauf sollen nach Ansicht des OECD-Sekretariats auch Unterbrechungen in Zusammenhang mit COVID-19 bei der Fristberechnung berücksichtigt werden. Auch solche Unterbrechungen beeinflussen somit die Frage, ob eine Bau- oder Montagebetriebsstätte besteht oder nicht.²⁴⁾ Vor dem Hintergrund des OECD-MK erscheint diese Ansicht zu COVID-19-bedingten Baustellenunterbrechungen auf den ersten Blick konsequent. Im Vergleich zu den unter Pkt II.2. und II.3. besprochenen Ansichten des OECD-Sekretariats zu Homeoffice oder Vertreterbetriebsstätten fehlt es bei ruhenden Bau- und Montagebetriebsstätten nicht an den Voraussetzungen für eine Betriebsstätte. Das Projekt ist nicht abgeschlossen, wird später in der Regel weitergeführt. Das Projekt und somit die Frist laufen also weiter; falls es dadurch zur Fristüberschreitung kommt, ist das einzige Kriterium für eine Bau- und Montagebetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA erfüllt.

Vergleicht man die Ausführungen des OECD-Sekretariats zur Bau- und Montagebetriebsstätte allerdings mit den Ausführungen zu grenzüberschreitend tätigen Dienstnehmern,²⁵⁾ so erscheint die Aussage zu Bau- und Montagebetriebsstätten durchaus diskussionswürdig. Im Hinblick auf die nun ausnahmsweise im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat tätigen Dienstnehmer möchte das OECD-Sekretariat sowohl Dienstnehmer als auch Dienstgeber vor zusätzlichem hohem Verwaltungsaufwand bewahren und arbeitet mit den Mitgliedstaaten an einer Lösung, die wohl zu einer Beibehaltung des Besteuerungsrechts des Staates führen soll, in dem die Arbeit für gewöhnlich ausgeübt worden wäre.²⁶⁾ Entsteht einem Unternehmen ungeplant eine Bau- und Montagebetriebsstätte, ist dies wohl mit einem deutlich höheren Verwaltungsaufwand verbunden. So müssen etwa die Arbeitnehmerbesteuerung rückwirkend für die gesamte Projektlaufzeit²⁷⁾ und Körperschaftsteuer- sowie eventuell auch Umsatzsteueranlagung korrigiert werden. Gegebenenfalls muss auch die Fakturierung des Projekts geändert werden.²⁸⁾ In manchen Staaten muss darüber hinaus eine Buchhaltung und Verrechnungspreisdokumentation aufgesetzt werden und auch im Country-by-Country-Reporting sind Bau- und Montagebetriebsstätte abzubilden. Die damit verbundenen nicht budgetierten Compliance-Kosten führen bei betroffenen Projekten oft zu einem Gesamtverlust des Projekts.

²¹⁾ Vgl Görl in Vogel/Lehner, DBA⁶ (2015) Art 5 Rn 67 mwN.

²²⁾ Reimer in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Art 5 Rn 239.

²³⁾ Vgl Reimer in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴, Art 5 Rn 239.

²⁴⁾ Vgl OECD, COVID-19 Guidance, Tz 13.

²⁵⁾ Vgl OECD, COVID-19 Guidance, Tz 27; siehe dazu Pkt IV.2.

²⁶⁾ Vgl OECD, COVID-19 Guidance, Tz 21, 27; siehe dazu Pkt IV.2.

²⁷⁾ Falls die Dienstnehmer nicht ohnehin schon die 183-Tage-Frist überschritten haben, denn dann stünde dem Baustellenstaat gemäß Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA das Besteuerungsrecht an den anteiligen Einkünften zu.

²⁸⁾ Einige Staaten machen etwa die Begründung einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte in Zusammenhang mit Bau- und Montageausführungen von der Begründung einer ertragsteuerlichen Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 OECD-MA abhängig. Die Voraussetzungen für etwaige bislang zur Anwendung kommende Reverse-Charge-Verfahren könnten durch die Begründung einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte nicht mehr erfüllt sein, wodurch sich unter Umständen eine Fakturierung mit nationaler Umsatzsteuer ergibt.

Für betroffene Unternehmen bleibt die Hoffnung, dass einzelne Finanzverwaltungen abweichend zur Ansicht des OECD-Sekretariats etwa spezielle Konsultationsvereinbarungen vereinbaren, wonach Unterbrechungen von Bau- und Montageausführungen in Zusammenhang mit COVID-19 nicht im Rahmen der Fristberechnung zu berücksichtigen sind.

III. Bedenken im Hinblick auf die Ansässigkeit von juristischen und natürlichen Personen

1. Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung von Gesellschaften

Die Ansässigkeit von Gesellschaften wird gemäß Art 4 Abs 1 OECD-MK anhand des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals²⁹⁾ festgestellt. Bei doppelt ansässigen Gesellschaften ist gemäß Art 4 Abs 3 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.³⁰⁾ Treffen Geschäftsführer ihre Entscheidungen nun – zB aufgrund von Reisebeschränkungen – in anderen Staaten als vor der Krise, könnte dies Fragen im Hinblick auf den tatsächlichen Ort der Geschäftsleitung und folglich die Ansässigkeit der Gesellschaft aufwerfen.

Eine etwaige Ortsverlagerung von Geschäftsführern und anderen leitenden Angestellten aufgrund der COVID-19-Krise stellt nach aktueller Einschätzung des OECD-Sekretariats eine außerordentliche und vorübergehende Situation dar. Die COVID-19-Krise sollte also nicht zu einer Verlagerung der Ansässigkeit von Gesellschaften führen.³¹⁾ Die irische Finanzverwaltung hat in diesem Sinne bereits mitgeteilt, dass ein geänderter Aufenthalt von Geschäftsführern für die Frage der Ansässigkeit von Gesellschaften unbeachtlich ist, wenn dieser in Zusammenhang mit Reiseeinschränkungen aufgrund der COVID-19-Krise steht.³²⁾

2. Ansässigkeit von natürlichen Personen

Die aktuell vielfach bestehenden Reise- und Aufenthaltseinschränkungen können auch bei natürlichen Personen Fragen zur abkommensrechtlichen Ansässigkeit aufwerfen. Gemäß der Guidance des OECD-Sekretariats sind zwei Szenarien denkbar, bei denen sich in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise die Frage einer geänderten Ansässigkeit von natürlichen Personen stellen kann:³³⁾

- Eine Person ist vorübergehend verreist – zB aufgrund eines Urlaubs oder einer Geschäftsreise –, sitzt im Ausland aufgrund der COVID-19-Krise fest und wird im Rahmen der jeweiligen nationalen Vorschriften ansässig bzw unbeschränkt steuerpflichtig.

²⁹⁾ Eine unbeschränkte Steuerpflicht von Körperschaften liegt in Österreich gemäß § 1 Abs 2 KStG vor, wenn der Ort der Geschäftsleitung oder der Sitz in Österreich liegt.

³⁰⁾ Vgl dazu *Kofler* in *Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes*, Österreichische DBA nach BEPS, 37 (38 ff). Seit dem Update 2008 fand sich im 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 DBA Japan, vgl BGBl III 2018/167.

³¹⁾ Vgl *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 15.

³²⁾ Vgl *Revenue Commissioners*, COVID-19 information and advice for taxpayers and agents – Corporation Tax and presence in the State or outside the State resulting from COVID-related travel restrictions (2020), abrufbar unter <https://www.revenue.ie/en/corporate/communications/covid19/corporation-tax.aspx> (Zugriff am 4. 4. 2020).

³³⁾ Vgl *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 30.

- Eine Person arbeitet nicht in ihrem ursprünglichen Ansässigkeitsstaat und wurde im aktuellen Tätigkeitsstaat abkommensrechtlich ansässig. Aufgrund der COVID-19-Krise muss diese Person nun in den ursprünglichen Ansässigkeitsstaat zurückkehren. Aufgrund dieser Rückkehr kommt es zu einer Ansässigkeit bzw. unbeschränkten Steuerpflicht auf Basis der nationalen Regelungen des ursprünglichen Ansässigkeitsstaates.

In beiden genannten Fällen geht das OECD-Sekretariat davon aus, dass die vorübergehende Verlagerung des Aufenthalts zu keiner Verlagerung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit führt.³⁴⁾ Nach Ansicht des OECD-Sekretariats ist es somit unwahrscheinlich, dass sich nur aufgrund der COVID-19-Situation die abkommensrechtliche Ansässigkeit von natürlichen Personen ändert.³⁵⁾ Aufgrund der großen Veränderungen und außergewöhnlichen Umstände im Rahmen der COVID-19-Krise hält das OECD-Sekretariat die Finanzverwaltungen dazu an, bei der Beurteilung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit von natürlichen Personen³⁶⁾ einen Zeitraum heranzuziehen, der die normalen Verhältnisse dieser Person wiedergibt.³⁷⁾

IV. Bedenken in Bezug auf grenzüberschreitend tätige Dienstnehmer

1. Dienstnehmerbezüge auf Basis von Konjunkturpaketen

Im Hinblick auf Dienstnehmer, die grenzüberschreitend tätig werden, hat sich das OECD-Sekretariat mit Ersatzzahlungen aus Konjunkturprogrammen zum Arbeitsplatz-erhalt und mit den Auswirkungen auf das Besteuerungsrecht an den Einkünften grenzüberschreitend tätiger Dienstnehmer beschäftigt. Zahlreiche Staaten haben derzeit Konjunkturpakete erlassen, die dazu dienen, Arbeitsplätze zu sichern. So hat zB Österreich die COVID-19-Kurzarbeit eingeführt, die in den §§ 37b, 37c AMSG geregelt ist und Arbeitslosigkeit aufgrund vorübergehender wirtschaftlicher Schwierigkeiten vermeiden soll. Dienstnehmer können ihre Arbeitsstunden um bis zu 90 % reduzieren und erhalten dennoch weiterhin den Großteil ihres Bezugs. Der Dienstgeber erhält dafür vom AMS eine Kurzarbeitsbeihilfe.³⁸⁾ Geht nun zB ein Dienstnehmer, der üblicherweise in Österreich arbeitet, in Kurzarbeit und hält sich währenddessen aber an seinem Wohnort in einem anderen Staat auf, so stellt sich auf abkommensrechtlicher Ebene nun die Frage des Besteuerungsrechts an den während der Kurzarbeit bezogenen Vergütungen.

Art 15 Abs 1 OECD-MA teilt das Besteuerungsrecht an unselbständigen Einkünften grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu, es sei denn, dass die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird. Werden Dienstnehmer in einem anderen Staat tätig, so kann aufgrund von Art 15 Abs 2 OECD-MA dem Tätigkeitsstaat ein Besteuerungsrecht zugesprochen werden, wenn der Dienstnehmer sich dort an mehr als 183 Tagen in einem Zwölfmonatszeitraum aufhält, der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat ansässig ist oder der Dienstnehmer einer Betriebsstätte des Dienstgebers in diesem Staat zugerechnet werden kann, die die Vergütungen trägt. Mit dem Tätigkeitsort ist gemäß dem OECD-MK jener Ort gemeint, wo der Dienstnehmer physisch anwesend ist, während er die Tätigkeit ausübt, für die er seine Vergütung erhält.³⁹⁾

Zahlungen aus Konjunkturprogrammen wären nach Ansicht des OECD-Sekretariats am ehesten mit Beendigungszahlungen vergleichbar.⁴⁰⁾ Auch bei solchen Zahlungen

³⁴⁾ Vgl. *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 31 f.

³⁵⁾ Vgl. *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 28.

³⁶⁾ Vor dem Hintergrund der Ausführungen des OECD-Sekretariats zur Ansässigkeit von Gesellschaften (siehe Pkt III.1.), sollte wohl bei diesen die Ansässigkeit ebenfalls auf Basis eines Zeitraums beurteilt werden, der die normalen Verhältnisse wiedergibt.

³⁷⁾ Vgl. *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 36.

³⁸⁾ Vgl. *Gerhartl*, Die neue COVID-19-Kurzarbeit, PV-Info 4/2020, 8 (8 ff).

³⁹⁾ Vgl. Tz 1 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA 2017.

⁴⁰⁾ Vgl. *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 24.

erhalten Dienstnehmer Entgelt vom Dienstgeber, können oder dürfen aber nicht arbeiten. Entsprechend dem Kausalitätsprinzip⁴¹⁾ dürfen Beendigungszahlungen nach dem OECD-MK dort besteuert werden, wo der Dienstnehmer gearbeitet hätte.⁴²⁾ Diesem Ansatz möchte das OECD-Sekretariat auch bei Zahlungen aus Konjunkturpaketen folgen.⁴³⁾

Fraglich ist, ob alle Staaten dieser Einschätzung folgen werden. So sind „das in Deutschland ausgezahlte Kurzarbeitergeld und die in Österreich ausgezahlte Kurzarbeitsunterstützung für entfallene Arbeitsstunden sowie ähnliche Zahlungen, die aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie vom Arbeitgeber ausgezahlt und von staatlicher Seite eines der Vertragsstaaten erstattet werden, als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des jeweiligen Staates iSd Art 18 Abs 2 des [deutsch-österreichischen] Abkommens zu qualifizieren“.⁴⁴⁾ Diese Zahlungen unterliegen daher dem ausschließlichen Besteuerungsrecht des Kassenstaates. Jüngst hat sich Deutschland außerdem mit Luxemburg darauf verständigt, „dass das in Deutschland ausgezahlte ‚Kurzarbeitergeld‘ sowie die in Luxemburg ausgezahlten ‚Beträge wegen Kurzarbeit (chômage partiel)‘ als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des jeweiligen Staates iSd Art 17 Abs 2 des [deutsch-luxemburgischen] Abkommens zu qualifizieren sind“.⁴⁵⁾ Auch das Kurzarbeitergeld, das in den Niederlanden ansässige Personen, die normalerweise in Deutschland arbeiten, beziehen, ist nach Maßgabe von Art 17 DBA Deutschland – Niederlande zu besteuern, solange es 15.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt.⁴⁶⁾

2. Grenzüberschreitend tätige Dienstnehmer

Bei grenzüberschreitend tätigen Dienstnehmern, die in einem Staat arbeiten und in einem anderen ansässig sind, kommt es durch die Arbeit im Homeoffice zu einer Änderung des Besteuerungsrechts. Gemäß Art 15 Abs 1 OECD-MA dürfen unselbständige Einkünfte nämlich grundsätzlich durch den Ansässigkeitsstaat besteuert werden, außer die Tätigkeit wird in einem anderen Staat ausgeübt. In Österreich wäre der ausländische Arbeitgeber eines solchen Dienstnehmers diesfalls auch zum Lohnsteuerabzug verpflichtet.⁴⁷⁾ Diese Problematik ist jedoch ganz allgemein zu beachten, also immer dann, wenn solche Dienstnehmer – ungeachtet der aktuellen COVID-19-Krise – einzelne Tage von zu Hause aus arbeiten.

Einzelne Staaten haben mit ihren Nachbarvertragsstaaten außerdem eigene abkommensrechtliche Bestimmungen für Grenzgänger geschaffen. So sehen auch einzelne

⁴¹⁾ Vgl Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Einl Rz 55.

⁴²⁾ Vgl Tz 2.6 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA 2017; ebenso EAS 2526 vom 30. 11. 2004.

⁴³⁾ Vgl OECD, COVID-19 Guidance, Tz 24.

⁴⁴⁾ 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, Abs 4; vgl zu in Deutschland ausgezahlt Kurzarbeitergeld bereits den 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.

⁴⁵⁾ Vgl dBMF, Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 3. 4. 2020, IV B 3 – S 1301-LUX/19/10007 :002.

⁴⁶⁾ Vgl dBMF, Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande vom 6. 4. 2020, IV B 3 – S 1301-NDL/20/10004 :001.

⁴⁷⁾ Gemäß § 47 Abs 1 lit a EStG besteht bei der Beschäftigung von unbeschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmern eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des ausländischen Dienstgebers. Das BMF hat diese Abzugsverpflichtung auf jene Fälle eingeschränkt, in denen „die Tätigkeit in Österreich ausgeübt wird und Österreich das Besteuerungsrecht nach zwischenstaatlichem Steuerrecht zusteht“; vgl Info des BMF vom 26. 11. 2019, Lohnsteuerabzug ohne inländische Betriebsstätte, BMF-010222/0074-IV/7/2019; siehe etwa Waser, Neuregelung des Lohnsteuerabzugsverfahrens in Österreich, IWB 2019, 952 (952 ff).

österreichische DBA⁴⁶⁾ in der Verteilungsnorm für unselbständige Einkünfte eine besondere Bestimmung für Grenzgänger vor. Eine solche Regelung bezweckt in der Regel, dass Personen, die im Grenzgebiet wohnen und im Grenzgebiet des anderen Staates arbeiten, in Abweichung zu den allgemeinen Grundsätzen des Art 15 Abs 1 und 2 OECD-MA ihre Einkünfte ausschließlich in ihrem Ansässigkeitsstaat versteuern müssen.⁴⁹⁾ Dafür ist eine ausreichende Verwurzelung im Ansässigkeitsstaat notwendig, weshalb der Grenzgänger grundsätzlich täglich zwischen Arbeitsort und Wohnort pendeln muss.⁵⁰⁾ Findet keine tägliche Rückkehr des Arbeitnehmers an seinen Wohnort statt oder wird er an anderen Orten außerhalb der Grenzzone für seinen Dienstgeber tätig, so kommt es in der Regel zum Verlust der Grenzgängerregelung für das gesamte Kalenderjahr.⁵¹⁾ Kommt die Grenzgängerregelung nicht zur Anwendung, so ist das Besteuerungsrecht auf Basis von Art 15 Abs 1 und 2 OECD-MA zu beurteilen und es kommt für die Tätigkeitstage am ausländischen Dienstgeberort gemäß Art 15 Abs 2 lit b OECD-MA zu einem anteiligen Besteuerungsrecht in diesem Tätigkeitsstaat.

Eine ungeplante Veränderung des Besteuerungsrechts bei Dienstnehmern aufgrund einer ausnahmsweisen Tätigkeit im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat ist nach Einschätzung des OECD-Sekretariats für Dienstgeber und Dienstnehmer zuweilen mit einem hohen Verwaltungsaufwand verbunden.⁵²⁾ Das OECD-Sekretariat führt in diesem Zusammenhang aus, dass die OECD gemeinsam mit ihren Mitgliedstaaten daran arbeitet, die Belastungen für Dienstgeber und Dienstnehmer aus einem unvorhergesehenen Wechsel des Arbeitsortes von Dienstnehmern so gering wie möglich zu halten. Die Mitgliedstaaten werden deshalb zu erhöhter Zusammenarbeit aufgefordert.⁵³⁾ Im Hinblick auf Dienstnehmer, die in den Anwendungsbereich einer expliziten Grenzgängerregelung fallen, ist nicht ausreichend klar, ob es auch für diese zu keiner Änderung kommen soll. Sowohl in Tz 21 als auch Tz 27 spricht das OECD-Sekretariat nämlich nur davon, dass das Besteuerungsrecht an den unselbständigen Einkünften bei dem Staat bleiben soll, in dem der Dienstnehmer gewöhnlich gearbeitet hätte.⁵⁴⁾ Es ist aber davon auszugehen, dass es auch im Anwendungsbereich expliziter Grenzgängerregelungen nach Ansicht des OECD-Sekretariats nicht zu einer ungeplanten Änderung der Besteuerung kommen soll.

Die österreichische Finanzverwaltung hat jüngst in einer Verständigungsvereinbarung mit Deutschland vereinbart, welchem Staat das Besteuerungsrecht bei Dienstnehmern im Homeoffice zukommt. Fällt der Dienstnehmer in den Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung iSd Art 15 Abs 6 DBA Deutschland, so gilt Folgendes: *„Arbeits-tage, 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 Nichrückkehr, sofern diese Arbeitstage nicht un-*

⁴⁶⁾ Eine solche Grenzgängerregelung gibt es in den österreichischen DBA mit Deutschland, Italien und Liechtenstein. Im OECD-MA ist eine Grenzgängerregelung nicht vorgesehen.

⁴⁹⁾ Vgl jedoch Art 15 Abs 4 DBA Liechtenstein, wo ein 4%iges Quellenbesteuerungsrecht des Tätigkeitsstaates von den Einkünften vorgesehen ist.

⁵⁰⁾ Vgl *Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 15 Rz 114.

⁵¹⁾ Vgl EAS 1250 vom 14. 4. 1998. Im Verhältnis zu Deutschland gibt es eine Übereinkunft, dass die Grenzgängerregelung iSd Art 15 Abs 6 DBA Deutschland auch dann anwendbar bleibt, wenn an höchstens 45 Tagen pro Kalenderjahr keine Rückkehr zum Wohnsitz stattfindet oder außerhalb der Grenzzone für den Arbeitgeber gearbeitet wird, vgl Erlass des BMF vom 30. 4. 2009, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. 8. 2000, BMF-010221/0113-IV/8/2019, Rz 6.

⁵²⁾ Vgl *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 27.

⁵³⁾ Vgl *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 27.

⁵⁴⁾ Vgl etwa *OECD*, COVID-19 Guidance, Tz 21 letzter Satz: *„In case of employees that work in one state but commute there from another state, where they are resident (cross border worker), this would be the state they used to work in.“*

abhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären (beispielsweise, weil Grenzgänger bereits laut arbeitsvertraglicher Regelungen grundsätzlich im Homeoffice tätig sind).“⁵⁵⁾ Darüber hinaus gilt bei Anwendung von Art 15 Abs 1 DBA Deutschland, 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 (zB aufgrund arbeitsvertraglicher Regelungen).“⁵⁶⁾ 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.⁵⁷⁾

Die französische Finanzverwaltung hat mit den Vertragsstaaten Belgien, Deutschland, Luxemburg und Schweiz bereits eine Vereinbarung geschlossen, wonach die COVID-19-bedingten Homeoffice-Tage den Steuerstatus von Grenzgängern nicht beeinflussen sollen.⁵⁸⁾ Deutschland hat darüber hinaus auch mit Luxemburg und den Niederlanden Verständigungsvereinbarungen abgeschlossen, die ebenfalls eine Tatsachenfiktion bei Dienstnehmern im Homeoffice ermöglichen.⁵⁹⁾

V. Cancellation Payments von Künstlern und Sportlern

Es ist davon auszugehen, dass sich noch weitere abkommensrechtliche Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise stellen werden, denen sich das OECD-Sekretariat bisher nicht gewidmet hat. In 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 (zB aufgrund einer Gagenausfallsversicherung) erhalten, besteuert werden dürfen. Zu derartigen sogenannten *cancellation payments* finden sich aktuell keine Aussagen des OECD-Sekretariats in der Guidance vom 3. 4. 2020. Gemäß dem OECD-MK sind solche Zahlungen nicht unter Art 17 OECD-MA, sondern bei Selbständigen unter Art 7 OECD-MA und bei Unselbständigen unter Art 15 OECD-MA zu subsumieren.⁶⁰⁾ Vielfach wird in derartigen Fällen keine beschränkte Steuerpflicht in Österreich vorliegen, folglich auch keine Abzugsteuerverpflichtung iSd § 99 EStG.⁶¹⁾

VI. Fazit

Das OECD-Sekretariat orientiert sich bei der Prüfung der abkommensrechtlichen Auswirkungen von COVID-19 sehr stark am OECD-MA. Die Ausführungen des Sekretariats sind jedenfalls dafür geeignet, sowohl Steuerpflichtigen als auch den Finanzverwaltungen eine erste Orientierung im Hinblick auf die besonderen Situationen im Rahmen

⁵⁵⁾ Erlass des BMF vom 15. 4. 2020, 2020-0.239.636, Abs 3.

⁵⁶⁾ Erlass des BMF vom 15. 4. 2020, 2020-0.239.636, Abs 1.

⁵⁷⁾ Vgl Erlass des BMF vom 15. 4. 2020, 2020-0.239.636, Abs 2.

⁵⁸⁾ *Ministère de l'économie et des finances*, Communiqué de presse 19. 3. 2020, N° 2081/993, abrufbar unter https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=8516AF19-75EF-465F-BE7C-C6E1BA183CD5&filename=2081-993%20-%20CP%20Fiscalit%C3%A9%20frontaliers%20cov-19.pdf (Zugriff am 15. 4. 2020).

⁵⁹⁾ Vgl *dBMF*, Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 3. 4. 2020, IV B 3 - S 1301-LUX/19/10007 :002; *dBMF*, Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande vom 6. 4. 2020, IV B 3 - S 1301-NDL/20/10004 :001.

⁶⁰⁾ Tz 9 OECD-MK zu Art 17 OECD-MA 2017; EAS 2538 vom 21. 12. 2004; ebenso zu freischaffenden Künstlern EAS 3314 vom 19. 2. 2013.

⁶¹⁾ Vgl EAS 3314 vom 19. 2. 2013.

der COVID-19-Krise zu geben. Viele Finanzverwaltungen sind derzeit bestrebt, zumindest mit Nachbarvertragsstaaten Verständigungsvereinbarungen abzuschließen, um Steuerpflichtige bei grenzüberschreitenden Sachverhalten vor zusätzlichen Härten zu bewahren. Insbesondere Bau- und Montageunternehmen, Grenzgänger sowie Künstler und Sportler sollten ausführlich prüfen, ob die geänderten Rahmenbedingungen auch zu einer geänderten abkommensrechtlichen Beurteilung führen.

Marina Luketina*)

Steuermaßnahmen von Deutschland, der Schweiz, den USA und Australien als Reaktion auf die COVID-19-Krise

TAX MEASURES IN GERMANY, SWITZERLAND, THE UNITED STATES OF AMERICA AND AUSTRALIA IN RESPONSE TO THE COVID-19 CRISIS

The COVID-19 crisis has evolved into a pandemic. The virus does not only affect health systems, family and social life, and the global economy, but also tax law systems across the world: Various countries have introduced or announced measures in response to the COVID-19 crisis. These measures, which vary in magnitude and scope, are intended to mitigate the economic and fiscal effects on businesses and individuals. *Marina Luketina* presents the tax measures related to COVID-19 of selected OECD countries heavily affected by the crisis.

I. Überblick und Ziele der Steuermaßnahmen

Wie so oft in der Vergangenheit wird auch aktuell versucht, negative Folgen von Krisen durch Maßnahmen in den unterschiedlichsten Bereichen abzufedern. Zweifelsohne fällt das Steuerrecht auch in diesen Maßnahmenkatalog, denn durch die schrumpfende Wirtschaftsleistung können plötzliche Einnahmefälle auftreten und folglich viele Unternehmen ihre Vorauszahlungen an Einkommensteuer, Körperschaftsteuer oder Umsatzsteuer nicht mehr bezahlen. Daraus können Vollstreckungsmaßnahmen, Säumniszuschläge sowie Insolvenzen resultieren, und Unternehmen in die Lage versetzt werden, die Fristen für die Einreichung von Steuererklärungen nicht einhalten. Die aktuellen Entwicklungen und Ankündigungen in zahlreichen Staaten zeigen das Bemühen der einzelnen Länder, diese Folgen abzufedern und den negativen wirtschaftlichen und sozialen Auswirkungen mit Instrumenten des Steuerrechts entgegenzutreten.

Mittlerweile wurden weltweit unzählige Steuermaßnahmen aufgrund der COVID-19-Krise erlassen oder für die nahe Zukunft angekündigt, sodass sich die verwendeten Instrumente in den einzelnen Staaten einerseits im Detail stark voneinander unterscheiden, andererseits können auch gemeinsame Nenner festgestellt werden: So wurden vom Großteil der Staaten Fristverlängerungen für diverse Steuererklärungen und -zahlungen, Herabsetzungen von Steuervorauszahlungen, steuerfreie Sonderzahlungen an Mitarbeiter, vorteilhaftere steuerliche Abschreibungsregelungen in Zusammenhang mit Vermögenswerten und Erhöhungen von Sofortabschreibungen, günstigere steuerliche Spendenabzugsmöglichkeiten sowie Fragen-und-Antworten-Services bei den jeweiligen Steuerbehörden eingeführt.

Zudem lassen sich die Steuermaßnahmen bei der Mehrheit der Staaten in Maßnahmen für natürliche Personen, für Unternehmen und sonstige Maßnahmen, wie zB Befrei-

*) Mag. Marina *Luketina*, LL.M. ist Universitätsassistentin am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der JKU Linz.