

Stefan Bendlinger*)

Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte

TAX NEXUS DUE TO “DIGITAL NOMADS” AND THE FOLLY OF HOME OFFICE PERMANENT ESTABLISHMENTS

A changing working environment based on digitalization has supported hybrid working. Employees are no longer required to work only at their traditional workplace at a company's headquarters, but can work from any place where a power socket, a laptop, a cell phone, and Wi-Fi are available. The impact of the COVID-19 pandemic and unprecedented restrictions on travelling and international assignments have reinforced this development and triggered a sustaining change in business behavior. If individuals dependent on an enterprise perform their work in countries other than the residence country of their employer the question arises whether such “digital nomads” could create a nexus in the source state by constituting a permanent establishment for the enterprise and thus trigger corresponding tax obligations. In this article, *Stefan Bendlinger* argues that this should not be the case.

I. Digitale Nomaden post COVID-19

Hybride Arbeitsmodelle im Sinne einer Aufteilung der Arbeitszeit auf verschiedene Orte, indem Tätigkeiten entweder am angestammten Arbeitsplatz, in den eigenen vier Wänden (im Homeoffice), während des Reisens, im Urlaub, oder an anderen Orten, die sich für die unternehmerische Tätigkeit eignen („*mobile working*“, „*flex work*“, Telearbeit), erbracht werden, haben schon vor dem Ausbruch der COVID-19-Krise an Bedeutung gewonnen. Der krisenbedingte Lockdown mit Beschränkungen der Bewegungs- und Reisefreiheit hat diesen Trend befeuert und einen nachhaltigen Wandel der Arbeitswelt ausgelöst. Berufliche Tätigkeit abseits des Unternehmensstandorts wird auch ein fester Bestandteil der Arbeitsorganisation bleiben.

Je nach Branche zeigt sich ein heterogenes Bild, wobei iZm dem Verkauf digitaler Produkte und Dienstleistungen, in den Bereichen Online-Marketing, Consulting, E-Commerce und bei Betreibern von Websites und Blogs, Grafik- und Webdesignern und Softwareentwicklern Telearbeit besonders ausgeprägt ist. Studien aus Deutschland gehen davon aus, dass langfristig jeder dritte Arbeitnehmer seinen Arbeitsort frei wählen wird können,¹⁾ was gleichzeitig bedeutet, dass innerhalb der nächsten drei Jahre im Durchschnitt 20 % der Büroflächen eingespart werden können.²⁾ Österreichische Untersuchungen haben ergeben, dass von den rund 4,3 Millionen Erwerbstätigen etwa 37 % „*remote*“ arbeiten könnten³⁾ und als „*digitale Nomaden*“ ihre Arbeit unter Anwendung digitaler Technologien – unabhängig von einem festen Arbeitsplatz – an jedem beliebigen Ort der Welt von ihrem „*flex office*“ aus verrichten und ein multilokales Leben führen könnten. Solange Steckdose, Laptop, ein Mobiltelefon und eine stabile Internetverbindung verfügbar sind, muss der Arbeitsort nicht mehr dort gelegen sein, wo der

*) Prof. Dr. *Stefan Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Der Autor bedankt sich bei Mag. *Florian Rosenberger*, Mitglied der Arbeitsgruppe „Internationales Steuerrecht“ des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, für die Diskussion und die Durchsicht des Manuskripts.

1) Siehe <https://www.bitkom.org/Presse/Presseinformation/Mehr-als-10-Millionen-arbeiten-ausschliesslich-im-Homeoffice> (Zugriff am 22. 8. 2021).

2) *PwC*, Mehr Home, weniger Home Office, *PwC-Studie zu Corporate Real Estate Management – Wann sich eine Flächenoptimierung für Nutzer rechnet* (2020) 11, abrufbar unter <https://www.pwc.de/de/real-estate/mehr-home-weniger-office.pdf> (Zugriff am 22. 8. 2021).

3) *ECO Austria/Institut für Wirtschaftsforschung*, Policy Note 47 – International mobile Arbeitskräfte: der neue Standortwettbewerb (2021) 9.

Arbeitgeber ansässig ist. Daraus können sich für das Unternehmen steuerliche Folgen ergeben. Dieser Beitrag widmet sich der Frage, ob mobiles Arbeiten tatsächlich Auswirkungen auf die internationale Allokation von Unternehmensgewinnen haben soll und muss.

II. Steuerlicher Nexus durch mobiles Arbeiten

Im internationalen Steuerrecht gilt (noch) das Prinzip, dass ein Unternehmen mit seinem Welteinkommen nur in dem Staat besteuert werden darf, in dem sich der Sitz bzw der Ort der Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Im österreichischen Steuerrecht ist dieser Grundsatz der „*unbeschränkten*“ Steuerpflicht bzw der Welteinkommensbesteuerung in § 1 Abs 2 EStG und § 1 Abs 2 KStG verankert.⁴⁾ Viele Staaten – Steueroasen ausgenommen⁵⁾ – erheben aber auch dann Besteuerungsansprüche, wenn ein dort nicht ansässiges Unternehmen in seinem Hoheitsgebiet unternehmerische Tätigkeiten ausübt, dort Vermögen besitzt oder sich die Quelle der Einkünfte dort befindet. Die in Österreich „*beschränkt*“ steuerpflichtigen Einkünfte sind in § 98 EStG taxativ aufgezählt. Wenn nun der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens das Welteinkommen besteuert und ein anderer Staat (der Quellenstaat) bestimmte Inlandseinkünfte, ist („*echte*“ bzw „*juristische*“) Doppelbesteuerung⁶⁾ die logische Folge. Um diese zu vermeiden, hat Österreich mit etwa 90 Staaten DBA geschlossen, die einerseits Besteuerungsrechte (einkünftebezogen) zwischen Ansässigkeits- und Quellenstaat aufteilen und andererseits den Ansässigkeitsstaat verpflichten, auf die steuerliche Erfassung der dem Quellenstaat überlassenen Einkünfte zu verzichten bzw die darauf entfallenden Steuern anzurechnen.⁷⁾

Werden nun Arbeitnehmer für ein in Österreich ansässiges Unternehmen im Ausland tätig, ist zu klären, ob dadurch im jeweiligen Tätigkeitsstaat kraft eines steuerlichen „*Nexus*“ Unternehmensgewinne anteilig besteuert werden dürfen. Diese Frage ist im ersten Schritt nach jeweils nationalem Steuerrecht zu klären, das den Betriebsstättenbegriff in der Regel sehr weit fasst. Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob der Staat, zu dem dieser Nexus besteht (Quellenstaat), auch auf DBA-rechtlicher Grundlage besteuern darf. Ist das der Fall, ist die Erhebung der abkommensrechtlich diesem Staat zu zustehenden Steuern Sache des innerstaatlichen Rechts unter Beachtung von Diskriminierungsverboten (Art 24 OECD-MA).⁸⁾ Der Quellenstaat darf gemäß Art 7 OECD-MA Unternehmensgewinne dann besteuern, wenn ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit dort durch eine Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA ausübt.⁹⁾

III. Das „Flex Office“ als „feste Geschäftseinrichtung“

1. Tatbestandsmerkmale des Generaltatbestands

Arbeiten Personen für ein österreichisches Unternehmen an Orten, die sich nicht im Ansässigkeitsstaat dieses Unternehmens befinden, wird seit Ausbruch der COVID-19-Pandemie verstärkt die Frage diskutiert, ob das Unternehmen dadurch den Generaltatbestand einer „*festen Geschäftseinrichtung*“ (Art 5 Abs 1 OECD-MA) erfüllen kann.¹⁰⁾

⁴⁾ Jakom/Marschner, EStG¹⁴ (2021) Rz 2 ff.

⁵⁾ Bendlinger, Steueroasen und Offshore-Strukturen (2013) 24.

⁶⁾ Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommles/Daurer, Internationales Steuerrecht (45. Lfg, 2021) Z 00 Rz 4.

⁷⁾ Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Rz 3.

⁸⁾ Rz 33 EStR.

⁹⁾ Soweit sich kein anderer Hinweis findet, beziehen sich Zitate des OECD-MA und des OECD-MK auf die folgende Fassung: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

¹⁰⁾ Helwein, Die Wohnung eines Arbeitnehmers als Betriebsstätte des Arbeitgebers, FJ 2011, 363 (363 ff); Klokhar/Pitzer, DBA-Anwendungsprobleme bei Homeoffice, Verständigungsverfahren und Lizenzgebühren, SWI 2019, 428 (428 ff); Geringer/Stückler, Homeoffice im Zeitalter der COVID-19-Pandemie

Der Betriebsstättenbegriff erfordert das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung, die im Sinne einer örtlichen und zeitlichen Bindung „fest“ sein muss, in der durch Personen, die in der einen oder anderen Weise vom Unternehmen abhängig sind (Mitarbeiter), die Geschäftstätigkeit des Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird¹¹⁾ und die über den Umfang einer rein vorbereitenden bzw. Hilfstätigkeit iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA hinausgeht.

Als „Geschäftseinrichtung“ gelten Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen, die der Ausübung der Unternehmenstätigkeit dienen, auch wenn das nicht ausschließlich erfolgt.¹²⁾ Eine Geschäftseinrichtung kann auch dann vorliegen, wenn für die Tätigkeit des Unternehmens keine Räumlichkeiten erforderlich sind, aber doch ein gewisser Platz zur Verfügung steht.¹³⁾ Der OECD-MK setzt voraus, dass das Unternehmen Verfügungsmacht über die Geschäftseinrichtung ausüben kann, die es für unternehmerische Tätigkeiten nutzt. Der diese Verfügungsmacht begründende Rechtstitel ist unerheblich.¹⁴⁾ Die Geschäftseinrichtung kann sich auch in den Geschäftsräumlichkeiten eines anderen Unternehmens befinden.¹⁵⁾

Gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA muss die Geschäftseinrichtung in örtlicher und zeitlicher Hinsicht „fest“ sein. Um das örtliche Element zu erfüllen, bedarf es einer Verbindung der Geschäftseinrichtung mit einem bestimmten Punkt der Erdoberfläche, wobei eine feste Verbindung mit dem Boden, auf dem die Geschäftseinrichtung steht, nicht gefordert wird.¹⁶⁾ Es genügt, dass die Gegenstände der Einrichtung an einer bestimmten Stelle verbleiben.¹⁷⁾ Das zeitliche Element fordert einen gewissen Grad an Dauerhaftigkeit der Geschäftseinrichtung. Der OECD-MK verweist darauf, dass die Erfahrung gezeigt habe, dass Betriebsstätten normalerweise nicht angenommen worden sind, wenn die Geschäftseinrichtung weniger als sechs Monate Bestand hatte.¹⁸⁾ Ist die im Quellenstaat ausgeübte unternehmerische Tätigkeit auf Dauer angelegt, kann das zeitliche Element selbst dann erfüllt sein, wenn nicht an allen Arbeitstagen Tätigkeiten dort erbracht werden, da die sechs Monate nicht „am Stück“ im Quellenstaat abgearbeitet werden müssen, sondern auch durch wiederkehrende Tätigkeiten erfüllt sein können.¹⁹⁾ Der OECD-MK sieht für „activities [...] of a recurrent nature“ eine Ausnahme zu der Dau-

aus steuerlicher Sicht, ÖStZ 2020, 187 (187 ff); Hummer/Zeintl, Das Homeoffice in Österreich, IWB 2020, 872 (872 ff); Mitterlehner, OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020, 210 (210 ff); Raab, Homeoffice im Lichte aktueller Entwicklungen, BFGjournal 2020, 198 (200 ff); Scherba/Winkelmann, Die Analyse der OECD zu den Auswirkungen der COVID-19-Krise auf die DBA, IWB 2020, 372 (372 ff); Schuster/Verleger, Wenn das Home zum Office wird, IWB 2020, 861 (862 ff); Ullmann, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte? SWI 2020, 119 (119 ff); Kerschner/Schmidjell-Dommes, Erweiterungen der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland anlässlich der COVID-19-Pandemie, SWI 2021, 110 (113 ff); Aichstill/Beckenberger, Das dauerhafte Homeoffice als Betriebsstätte, SWI 2021, 66 (66 ff); Häusler, Homeoffice als Wunsch des Mitarbeiters – DBA-rechtliche Erwägungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, SWI 2021, 60 (60 ff); Pesch/Busemann, Ertragsteuerliche Implikationen von Homeoffice Aktivitäten in Inbound-Fällen, IWB 2021, 276 (276 ff); Kerschner, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht, ÖStZ 2021, 381 (381 ff); Kerschner, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht in Zeiten der COVID-19-Pandemie, ÖStZ 2021, 417 (417 ff); Rasch/Rosenberger/Brüllsauer, Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung und die Besteuerung der Arbeitnehmer, StAW 2021, 19 (19 ff) und IStR, Beihefter zu Heft 10/2021, 1* (1* ff).

¹¹⁾ Tz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA führt dazu aus: „[...] the carrying on of the business of the enterprise through a fixed place of business [...] means usually that persons who, in one way or another, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the State in which the fixed place is situated.“

¹²⁾ Tz 10 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹³⁾ Tz 10 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁴⁾ Tz 11 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁵⁾ Tz 10 Satz 5 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁶⁾ Tz 21 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁷⁾ Tz 21 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁸⁾ Tz 28 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁹⁾ Bendlinger, Betriebsstättenbegründung durch wiederkehrende Leistungen, AFS 2012, 162 (163 ff).

menregel von sechs Monaten vor, zumal „[...] in such cases, each period of time during which the place is used needs to be considered in combination with the number of times during which this place is used (which may extend over a number of years)“.²⁰⁾ Bloß sporadische und gelegentliche Tätigkeiten im Quellenstaat sollen jedenfalls keine Betriebsstätte begründen.²¹⁾

Um eine Betriebsstätte annehmen zu können, muss durch die feste Geschäftseinrichtung die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt werden. Diesem Tatbestandsmerkmal der festen Geschäftseinrichtung ist eine sehr weite Bedeutung beizumessen. Nach Ansicht der OECD kann unternehmerische Tätigkeit an jedem Ort angenommen werden, der dem Unternehmen zu diesem Zweck zur Verfügung steht. Der OECD-MK geht zB davon aus, dass ein Unternehmen, das eine Straße asphaltiert, seine Tätigkeit „durch“ den Ort ausübt, an dem die Asphaltierungsarbeiten vorgenommen werden.²²⁾

2. Verfügungsmacht des Unternehmens

2.1. Aussagen im OECD-MK

Während ein Homeoffice, in dem eine Person für ihren im anderen Staat ansässigen Beschäftigten außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens tätig ist, eine Geschäftseinrichtung sein kann, weil das örtliche, das zeitliche und das funktionale Element der Ausübung einer Geschäftstätigkeit erfüllt sein werden, ist fraglich, ob auch das vom OECD-MK in den Kriterienkatalog aufgenommene Kennzeichen der „Verfügungsmacht“ des Unternehmens über das Homeoffice seines Arbeitnehmers gegeben sein kann. Dass der Bestand einer festen Geschäftseinrichtung einer Verfügungsmacht bedarf, lässt sich aus Art 5 Abs 1 OECD-MA nicht unmittelbar ableiten, sondern wird nur im OECD-MK gefordert. Der OECD-MK führt dazu aus, dass es ohne Bedeutung ist, ob Räumlichkeiten, Anlagen oder Einrichtungen im Besitz des Unternehmens stehen, gemietet sind oder anderweitig dem Unternehmen zur Verfügung stehen („[...] are otherwise at the disposal of the enterprise“).²³⁾ Demnach soll auch ein Marktstand oder der in einem Zollager permanent zugewiesene Lagerplatz einen „place of business“ begründen können.²⁴⁾ So führt der OECD-MK aus: „[...] the mere fact that an enterprise has a certain amount of space at its disposal which is used for business activities is sufficient to constitute a place of business“.²⁵⁾ Eines formalen Rechtsanspruchs bedarf es nicht.²⁶⁾ Selbst rechtswidrige unternehmerische Nutzung einer Einrichtung kann für die Begründung einer Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA ausreichend sein.²⁷⁾ Bloße unternehmerische Präsenz an einem bestimmten Ort soll aber keine Verfügungsmacht auslösen.²⁸⁾ Ob ein bestimmter Ort als „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“, qualifiziert werden kann, soll von einer wirksamen Nutzungsbefugnis, der Nutzungsdauer und der Art der im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeiten abhängig sein.²⁹⁾ Ein exklusives Nutzungsrecht soll ebenso eine ausreichende Verfügungsmacht begründen³⁰⁾ wie die kontinuierliche Nutzung von Einrichtungen über einen längeren

²⁰⁾ Tz 29 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²¹⁾ Tz 12 Satz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²²⁾ Tz 20 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²³⁾ Tz 10 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²⁴⁾ Tz 10 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²⁵⁾ Tz 11 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²⁶⁾ Tz 11 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²⁷⁾ Tz 11 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²⁸⁾ Tz 12 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²⁹⁾ Tz 12 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁰⁾ Tz 12 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

Zeitraum hinweg.³¹⁾ Gelegentliche und unregelmäßig unternehmerische Präsenz wäre nicht ausreichend.³²⁾

Das notwendige Ausmaß unternehmerischer Verfügungsmacht wird vom OECD-MK durch mehrere Beispiele unterlegt, die jedoch mehr zur Verwirrung als zur Klärung beitragen. Keine ausreichende Verfügungsmacht besteht demnach bei regelmäßigen Besuchen des Einkaufschefs durch einen Vertreter³³⁾ oder die tägliche Nutzung einer Laderampe durch Lieferanten.³⁴⁾ Etwas anderes soll jedoch gelten, wenn einem Arbeitnehmer eines Auftraggebers am Sitz des Auftragnehmers längerfristig ein Büro zwecks Überwachung der Vertragserfüllung zur Verfügung gestellt wird.³⁵⁾ Auch dann, wenn ein Anstreicher zwei Jahre lang drei Tage in der Woche die Räume eines großen Bürogebäudes streicht, soll dessen Präsenz in dem Gebäude, wo er die wichtigsten unternehmerischen Funktionen ausübt (Malerarbeiten), eine Betriebsstätte begründen.³⁶⁾ Das lässt darauf schließen, dass allein das vertraglich eingeräumte Recht, am auftragsgegenständlichen Objekt arbeiten zu dürfen, für den Bestand einer Verfügungsmacht ausreichen kann.³⁷⁾

Seit dem Update 2017 finden sich im OECD-MK Ausführungen rund um das Arbeiten im Homeoffice, wengleich bei der Abfassung dieser Kommentierung noch davon ausgegangen werden konnte, dass die Frage unternehmerischer Verfügungsmacht über die Wohnung eines Arbeitnehmers selten ein praktisches Problem sein würde³⁸⁾ bzw solche Tätigkeiten ohnehin unter den Katalog der nicht betriebsstättenbegründenden Hilfstätigkeiten (Art 5 Abs 4 OECD-MA) eingeordnet werden müssten.³⁹⁾ Allerdings stammen die Aussagen aus einer Zeit, in der mobiles Arbeiten noch nicht jenen Stellenwert hatte, der dieser Form der Arbeitsorganisation heute zukommt. Einleitend heißt es im OECD-MK dazu, dass die teilweise Durchführung unternehmerischer Tätigkeiten durch natürliche Personen an einem Heimarbeitsplatz nicht automatisch den Schluss zulässt, dass der Unternehmer darüber verfügen kann, nur weil ein Arbeitnehmer dort für seinen Arbeitgeber tätig ist.⁴⁰⁾ Dabei wird auf die Relevanz der „*facts and circumstances*“ verwiesen⁴¹⁾ und von der Prämisse ausgegangen, dass von Arbeitnehmern Tätigkeiten im Homeoffice ohnehin nur unregelmäßig oder gelegentlich („*intermittent or incidental*“) ausgeübt würden, was das Bestehen einer Verfügungsmacht ausschließen.⁴²⁾ Würden allerdings im Homeoffice einer natürlichen Person regelmäßig Aktivitäten für ein Unternehmen durchgeführt und wird die für das Unternehmen tätige Person (zB ein Arbeitnehmer) dazu angehalten oder sogar verpflichtet, von zu Hause aus zu arbeiten, könne davon ausgegangen werden, dass das Homeoffice dem Unternehmen zur Verfügung steht, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalls ergibt, dass die vom Arbeitnehmer ausgeübten Tätigkeiten anderenfalls eines Büros bedurft hätten und sich

³¹⁾ Tz 12 Satz 5 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³²⁾ Tz 6 Satz 5 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³³⁾ Tz 14 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁴⁾ Tz 16 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁵⁾ Tz 15 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁶⁾ Tz 17 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA und Tz 23 Satz 2 OECD-MK zur Frage der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit („*commercial coherence*“) der Tätigkeiten eines Anstreichers in einem großen Bürogebäude für eine Reihe unabhängiger Auftraggeber. Deutschland hat in einer „*observation*“ zu den Tz 17 (Anstreicherbeispiel) und 25 OECD-MK (Beraterbeispiel) den Interpretationsergebnissen der OECD nicht zugestimmt und betont, dass die bloße Anwesenheit des Unternehmens am Tätigkeitsort nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen kann, sondern neben der bloßen Präsenz eine Verfügungsmöglichkeit des Unternehmens über eine Einrichtung bzw ein Büro gegeben sein muss; Tz 178 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁷⁾ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 138 ff.

³⁸⁾ Tz 19 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁹⁾ Tz 19 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁰⁾ Tz 18 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴¹⁾ Tz 18 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴²⁾ Tz 18 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

der Unternehmer durch die Homeoffice-Tätigkeit des Arbeitnehmers die Einrichtung eines solchen erspart.⁴³⁾ Der OECD-MK knüpft das Kriterium der Verfügungsmacht also daran, ob der Unternehmer von seinem Arbeitnehmer verlangt bzw ihn dazu anhält, von zu Hause aus zu arbeiten oder diesem ohnehin ein jederzeit nutzbarer Arbeitsplatz bereitgestellt worden ist („[...] because the enterprise did not require that the home be used for its business activities“).⁴⁴⁾ In letzterem Fall sei die Nutzung des Homeoffice dem Arbeitnehmer freigestellt, nicht im vorrangigen Interesse des Unternehmens gelegen und könne deshalb für den Arbeitgeber keine Betriebsstätte begründen.

2.2. Rechtsprechung und Verwaltungspraxis im deutschsprachigen Raum

Die österreichische Verwaltungspraxis stellt an das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht geringe Anforderungen.⁴⁵⁾ Eine feste Geschäftseinrichtung kann demnach auch in der privaten Wohnung eines Unternehmensmitarbeiters begründet werden.⁴⁶⁾ So unterstellt das BMF, dass bei einer Homeoffice-Tätigkeit im Ausmaß von rund 25 %⁴⁷⁾ von einer Verfügungsmacht des Unternehmens auszugehen ist. Diese würde dem Arbeitgeber faktisch im Wege der betrieblichen Nutzung des Homeoffice durch seinen Arbeitnehmer verschafft. Es könne keinen Unterschied machen, ob betriebsstättenbegründende Räumlichkeiten einem ausländischen Unternehmen von einem Dritten oder von seinen Mitarbeitern zur Verfügung gestellt werden.⁴⁸⁾ Von einem Angestellten angemietete Räumlichkeiten könnten demnach für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte begründen, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden. Auch dann, wenn das Homeoffice Kunden und Geschäftspartnern eines Unternehmens als Anlaufstelle und Kontaktadresse zur Verfügung steht bzw als Stützpunkt der Auftragsabfertigung dient,⁴⁹⁾ wird Verfügungsmacht des Unternehmens unterstellt.⁵⁰⁾ Auch der Umstand, dass der Arbeitnehmer in seiner persönlichen Steuererklärung bzw Arbeitnehmerveranlagung Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als Werbungskosten steuerlich geltend macht, wird vom österreichischen BMF als Indiz für das Vorliegen einer Betriebsstätte gewertet.⁵¹⁾

Eine bedingungslose und rechtlich untermauerte Verfügungsmacht wird jedenfalls nicht vorausgesetzt. In Einzelerledigungen des BMF findet sich aber auch die Aussage, dass (im Outbound-Fall) ein „*Telearbeitsverhältnis in Heimarbeit*“ keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründen soll.⁵²⁾ Ebenso wenig „*echte Heimarbeit*“ iSd Heimarbeitsgesetzes 1960⁵³⁾ (Tätigkeiten, die eine geringe fachliche Qualifikation erfordern), die ua dadurch gekennzeichnet ist, dass solche Heimarbeit der Beschaffungs- und nicht der Absatzseite zuzuordnen ist.⁵⁴⁾

Die deutsche Rechtsprechung legt das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht hingegen deutlich enger aus, als dies Österreich und die OECD tun. Es entspricht ständiger BFH-Rechtsprechung, dass eine feste Geschäftseinrichtung nur dann eine Be-

⁴³⁾ Tz 18 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁴⁾ Tz 19 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁵⁾ *Petutschnig/Resenig*, Homeoffice als Betriebsstätte im DBA-Recht, ÖStZ 2020, 214 (214 f).

⁴⁶⁾ EAS 180 vom 24. 12. 1992; EAS 350 vom 3. 12. 1993; EAS 1119 vom 8. 8. 1997; EAS 1521 vom 6. 9. 1999; EAS 1590 vom 24. 1. 2000; EAS 1705 vom 13. 9. 2000; EAS 2450 vom 20. 4. 2004; EAS 2754 vom 24. 8. 2006; EAS 3270 vom 20. 2. 2012.

⁴⁷⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013.

⁴⁸⁾ EAS 3415 vom 27. 6. 2019.

⁴⁹⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013, unter Verweis auf VwGH 25. 2. 1987, 84/13/0053; 12. 12. 1995, 94/14/0060.

⁵⁰⁾ EAS 2450 vom 20. 4. 2004; VwGH 12. 6. 1985, 83/13/0018; 25. 2. 1987, 84/13/0053; BFG 15. 7. 2015, RV/7103360/2014.

⁵¹⁾ EAS 3392 vom 6. 11. 2017.

⁵²⁾ EAS 3277 vom 14. 5. 2021; EAS 1763 vom 5. 12. 2000.

⁵³⁾ BGBl 1961/105 in aktueller Fassung.

⁵⁴⁾ EAS 1763 vom 5. 12. 2000; EAS 3415 vom 27. 6. 2019.

etriebsstätte begründen soll, wenn das Unternehmen über diese eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat,⁵⁵⁾ unabhängig von dem dieser Verfügungsmacht zugrunde liegenden Rechtstitel.⁵⁶⁾ Selbst ein vertraglich vorgesehenes Recht des Unternehmens, Räume zu Kontrollzwecken zu betreten, reiche nicht aus, um eine feste Geschäftseinrichtung zu unterstellen.⁵⁷⁾ Der Nutzende muss eine Rechtsposition innehaben, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen werden oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres beseitigt oder verändert werden kann.⁵⁸⁾ Das Unternehmen muss die Geschäftseinrichtung quasi „beherrschen“ bzw auf die Räumlichkeiten Einfluss nehmen können,⁵⁹⁾ wobei eine allgemeine rechtliche Absicherung⁶⁰⁾ im Sinne einer gemeinschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Dispositionsbefugnis ausreichend sein soll. Die Einrichtung muss für den Unternehmer ständig, also auch während seiner Abwesenheit verfügbar sein.⁶¹⁾ Grundlage für diese Absicherung kann zB ein Dienstleistungs- oder Werkvertrag sein, der die Nutzungsmöglichkeit von Räumlichkeiten durch den Auftragnehmer sicherstellt, wie das im Fall der Beauftragung einer US-Kapitalgesellschaft zwecks Betriebs und Wartung von Kampfsimulator-Systemen auf dem Gelände von US-Militäreinrichtungen in Deutschland vom BFH entschieden worden ist.⁶²⁾ In einem vergleichbaren Sachverhalt (Reinigungsarbeiten an Militärflugzeugen auf einem deutschen NATO-Militärflughafen durch ein niederländisches Unternehmen) ist der BFH von einem bloßen „Tätigwerden“ des ausländischen Unternehmens ausgegangen und hat die Dispositionsbefugnis über einen Abstell- und Pausenraum im Flugzeughangar als nicht ausreichend für die Annahme einer Verfügungsmacht über eine Geschäftseinrichtung angesehen.⁶³⁾ Der im Schrifttum geortete Widerspruch der beiden „Flugzeug-Urteile“ dürfte sich dadurch auflösen, dass im Fall der Reinigungsarbeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Personalgestellung vorgelegen ist,⁶⁴⁾ was auch vom österreichischen BMF so interpretiert wurde.⁶⁵⁾ Denn die Räumlichkeiten, in denen Leiharbeitskräfte ihre Arbeit ausführen, begründen keine Betriebsstätte für das Verleihunternehmen, sondern nur für den mit dem Leihpersonal betrieblich tätigen Entleiher. In einem kontroversiell diskutierten Beschluss hat der BFH allerdings ein Schließfach für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung als ausreichend angesehen.⁶⁶⁾

Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raums oder einer Grundstücksfläche im Interesse eines anderen sowie deren bloße tatsächliche Mitbenutzung sollen für sich genommen den Betriebsstättentatbestand noch nicht erfüllen.⁶⁷⁾ Nach Ansicht des BFH begründet der Arbeitgeber durch die bloße Mitbenutzung eines Raums in der Privatwohnung des Arbeitnehmers ohne entsprechende (miet)vertragliche Grundlage mangels allgemein-rechtlicher Absicherung keine feste Geschäftseinrichtung, die dem Unternehmer für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung steht.⁶⁸⁾ Dem Unternehmer muss es möglich sein, andere von der Nutzung einer Einrichtung auszuschlie-

⁵⁵⁾ *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³ (2011) Rz 16.243.

⁵⁶⁾ BFH 24. 8.2011, I R 46/10.

⁵⁷⁾ BFH 9. 3. 1962, I B 156/58 S.

⁵⁸⁾ BFH 17. 3. 1982, I R 189/79; 29. 4. 1987, I R 118/83; 8. 5. 1988, VIII R 270/81; 3. 2. 1993, I R 80-81/91; FG Bremen 26. 5. 2015, I K 68/12.

⁵⁹⁾ *Puls* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch² (2018) Rz 2.52.

⁶⁰⁾ BFH 3. 2. 1993, I R 80/91.

⁶¹⁾ FG-Düsseldorf 19. 1. 2016, K 952/14; FG Thüringen 7. 7. 2015, 2 K 646/12.

⁶²⁾ BFH 14. 7. 2004, I R 106/03.

⁶³⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

⁶⁴⁾ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte⁴, 110 f.

⁶⁵⁾ EAS 333 vom 5. 8. 2013.

⁶⁶⁾ BFH 9. 1. 2019, I B 138/17; *Bendlinger*, Ein Schließfach als Betriebsstätte, SWK 8/2020, 434 (434 ff); *Kudert/Porebski*, Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs: Das Schließfach als inländische feste Einrichtung? PStB 2019, 338 (341).

⁶⁷⁾ BFH 11. 10. 1989, I R 77/88.

⁶⁸⁾ BFH 23. 5. 2002, II R 8/00.

Ben,⁶⁹⁾ was im Fall eines Homeoffice nur dem Inhaber, aber nicht einem Dritten möglich ist. Nur der Wohnungsinhaber kann einseitig jedermann und auch dem Unternehmen bzw seinem Arbeitgeber den Zutritt und die Nutzung seiner Wohnung verwehren bzw die Nutzungsmöglichkeit entziehen. Fehlt es im Zuge der Nutzung eines Raums in der Privatwohnung des Arbeitnehmers an einer allgemein-rechtlichen Absicherung einer nicht nur vorübergehenden unbestrittenen Verfügungsmacht, lässt sich aus der deutschen Rechtsprechung jedenfalls ableiten, dass es an einer der für die Annahme einer Betriebsstätte unerlässlichen Mindestvoraussetzung fehlt⁷⁰⁾ – insbesondere, wenn wechselweise am Sitz des Unternehmens und im Homeoffice gearbeitet wird, weil es dann an den Präsenztagen am regulären Arbeitsort an einer Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice fehlt.⁷¹⁾ Autoren aus dem Kreis der Finanzverwaltung haben die Rechtsansicht vertreten, dass bei nahezu ausschließlicher Tätigkeit im Homeoffice aus einer zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geschlossenen Vereinbarung allenfalls eine Verfügungsmacht abgeleitet werden kann.⁷²⁾ Auch die in Art 13 Abs 1 des Grundgesetzes (GG) normierte Unverletzlichkeit der Wohnung kann gegen eine Verfügungsmacht des Unternehmens sprechen. Allerdings findet Art 13 GG keine Anwendung, wenn zB ein Arbeitszimmer nicht im Wohnungsverband gelegen ist.

Die Schweiz übt bei der Unterstellung von Homeoffice-Betriebsstätten Zurückhaltung und geht nur in Ausnahmefällen von einer Betriebsstättenbegründung aus.⁷³⁾ Höchstgerichtliche schweizerische Rechtsprechung ist dazu nicht verfügbar.⁷⁴⁾

2.3. Krisenbedingtes Arbeiten im „Flex Office“

Das OECD-Sekretariat hat bereits kurz nach Ausbruch der COVID-19-Krise im April 2020 in einer „*OECD Secretariat Analysis*“⁷⁵⁾ zu deren Auswirkungen auf das Abkommensrecht Stellung genommen. Darin wird auf die Ausführungen im OECD-MK Bezug genommen, wonach nicht dauerhafte, kurzfristige und mit Unterbrechungen im Homeoffice ausgeübte Tätigkeiten keine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA begründen sollen. Der Umstand, dass nicht am angestammten Arbeitsplatz gearbeitet wird, sondern durch Teleworking, sei ein Ergebnis öffentlicher Vorgaben, durch höhere Gewalt bedingt, keine neue Form der Unternehmensorganisation und verschaffe dem Unternehmer weder Zugangsmöglichkeit noch Kontrolle über das Homeoffice des Arbeitnehmers. Außerdem würde dem Arbeitnehmer in aller Regel ein Arbeitsplatz im Unternehmen zur Verfügung stehen, der nicht aus unternehmerischem Interesse, sondern aufgrund staatlich angeordneter Maßnahmen zum Schutz der Gesundheit nicht genutzt werden könne.

Allerdings war im April 2020 noch nicht absehbar, dass COVID-19 tatsächlich die Welt über einen längeren Zeitraum in Atem halten wird. Deshalb hat das OECD-Sekretariat im Jänner 2021 seine Leitlinien aktualisiert,⁷⁶⁾ ihr Interpretationsergebnis jedoch beibehalten, wonach die Notwendigkeit mobilen Arbeitens dem Schutz der Gesundheit dient, außergewöhnlich sei, nicht aufgrund unternehmerischer Erfordernisse nötig wäre und Tätigkeiten im Homeoffice deshalb keine Betriebsstätte für das Unternehmen begründen würden. Es fehle in der Regel an Dauerhaftigkeit, Verfügungsmacht und eben – aufgrund staatlicher Vorgaben – unternehmerischer Notwendigkeit. Wird die Homeoffice-Tätigkeit allerdings auch nach Aufhebung staatlicher Vorgaben weitergeführt,

⁶⁹⁾ BFH 25. 5. 2000, II R 20/97.

⁷⁰⁾ BFH 23. 5. 2002, II R 8/00.

⁷¹⁾ BFH 28. 6. 2006, I R 92/05.

⁷²⁾ *Schuster/Verleger*, IWB 2020, 861 (868).

⁷³⁾ *Rasch/Rosenberger/Brülisauer*, IStR, Beihefter zu Heft 10/2021, 1* (6*).

⁷⁴⁾ *Rasch/Rosenberger/Brülisauer*, IStR, Beihefter zu Heft 10/2021, 1* (7*).

⁷⁵⁾ OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020 (2020) Tz 8 f.

⁷⁶⁾ OECD, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic (21. 1. 2021).

sei das Vorliegen der für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung nötigen Verfügungsmacht anhand der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Dabei verweisen die Leitlinien der OECD auf die Ausführungen im OECD-MK.

Zusammenfassend hält das OECD-Sekretariat daran fest, dass die zumindest durch einen DBA-Staat staatlich angeordneten bzw empfohlenen, dem Schutz der Gesundheit und der Verhinderung der Ausbreitung des COVID-19-Virus dienenden Maßnahmen keine Aufteilung von Besteuerungsrechten notwendig machen sollen. Das österreichische BMF hat die Leitlinien der OECD übernommen und will keine Betriebsstätte unterstellen – sofern das Arbeiten im Homeoffice nicht zum Regelfall wird, „[...] weil es hierbei an einem ausreichenden Maß an Beständigkeit bzw Kontinuität oder an einer ausreichenden Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice fehlt.“⁷⁷⁾

In einer Konsultationsvereinbarung mit Deutschland hat sich Österreich darauf verständigt, dass COVID-19-bedingtes Arbeiten im Homeoffice keine Betriebsstätte begründen soll. Das ergebe sich schon aus den allgemeinen Voraussetzungen des Art 5 Abs 1 OECD-MA oder dem Umstand, dass im Homeoffice möglicherweise nur vorbereitende Tätigkeiten oder Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 DBA Deutschland ausgeübt werden. Pandemiebedingt veranlasste Homeoffice-Tätigkeit soll jedenfalls im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers keine Betriebsstätte begründen. Denn es fehle in diesem Fall an dem erforderlichen Maß an Dauerhaftigkeit der Aktivität oder der Verfügungsmacht des Unternehmens, da die Notwendigkeit der Arbeit in den eigenen vier Wänden des Arbeitnehmers durch höherer Gewalt verursacht sei.⁷⁸⁾ Welche Anforderung an das Kriterium der Verfügungsmacht zu stellen sind, lässt das BMF aber offen.

2.4. Geschäftsleitungsbetriebsstätten

Auch die Tätigkeit von Managern, Geschäftsführern und Vorständen kann außerhalb des Sitz- bzw Ansässigkeitsstaates der jeweiligen Gesellschaft ausgeübt werden. Gemäß Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA kann auch ein „Ort der Leitung“ eine Betriebsstätte begründen. Der Ort der Leitung ist von dem für die abkommensrechtlichen Ansässigkeit eines Unternehmens relevanten „Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung“ iSd Art 4 Abs 3 OECD-MA zu unterscheiden.⁷⁹⁾ Ein Rechtsgebilde kann nur in einem Staat einen Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung haben, ein Ort der Leitung kann sich dagegen an mehreren Orten befinden. Da die in Art 5 Abs 2 OECD-MA aufgelisteten Regelbeispiele nur dann eine Betriebsstätte begründen können, wenn zugleich die oben dargestellten Tatbestandsmerkmale des Art 5 Abs 1 OECD-MA erfüllt sind,⁸⁰⁾ gelten bezüglich der mobilen Tätigkeit leitender Mitarbeiter die Ausführungen zur festen Geschäftseinrichtung.

3. Alternative Betriebsstättentatbestände

3.1. Dienstleistungsbetriebsstätte

Unter den in Art 5 Abs 1 OECD-MA genannten Voraussetzungen können auch Dienstleistungen, die eine Person für ein Unternehmen im Quellenstaat erbringt, eine Betriebsstätte begründen („*unechte*“ Dienstleistungsbetriebsstätte). In Art 5 Abs 3 lit b UN-MA⁸¹⁾ findet sich für Dienstleistungen ein zusätzlicher Betriebsstättentatbestand,

⁷⁷⁾ Info des BMF vom 29. 1. 2021, 2. Wartung der Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie, 2021-0.065.761, Pkt 3.

⁷⁸⁾ Erlass des BMF vom 22. 6. 2021, Verlängerung der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland iZm der COVID-19-Pandemie, 2021-0.431.416, Pkt 5.

⁷⁹⁾ *Bendlinger*, Die Betriebsstätte⁴, 198.

⁸⁰⁾ Tz 45 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸¹⁾ *United Nations*, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2017 Update (2017).

der auch dann zur Anwendung kommen kann, wenn im Quellenstaat keine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA unterhalten wird („echte“ Dienstleistungsbetriebsstätte).⁸²⁾ Demnach umfasst der Ausdruck „Betriebsstätte“ ua „[...] the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue within a Contracting State for a period or periods aggregating more than 183 days in any 12-month period commencing or ending in the fiscal year concerned“. Ein alternativer Tatbestand für Dienstleistungsbetriebsstätten, der nur im UN-MA enthalten ist und im OECD-MK nur als mögliche Alternative erwähnt ist,⁸³⁾ findet sich vor allem in den österreichischen DBA mit Entwicklungs- und Schwellenländern.⁸⁴⁾ Der Kommentar zum UN-MA begründet diesen Betriebsstättentatbestand damit, dass eine mehr als 183 Tage andauernde Anteilnahme am Wirtschaftsleben ein anteiliges Besteuerungsrecht des Quellenstaates rechtfertigen würde.⁸⁵⁾ Für die Fristberechnung gelten die iZm der 183-Tage-Regel in Art 15 OECD-MA entwickelten Grundsätze. Erbringen also Arbeitnehmer außerhalb des Ansässigkeitsstaates ihres Arbeitgebers Dienstleistungen über diesen Zeitraum – unabhängig davon, ob die Auftraggeber dafür im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers oder anderswo ansässig sind –, kann durch eine ausreichend lange Dauer der Tätigkeit jedenfalls ein Besteuerungsrecht des Quellenstaates ausgelöst werden. Einer Verfügungsmacht des Unternehmens über eine feste Geschäftseinrichtung im Quellenstaat bedarf es dafür nicht.

3.2. Vertreterbetriebsstätte

Gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 kann eine Person – auch in diesem Fall bedarf es keines Bestands einer festen Geschäftseinrichtung – im Quellenstaat (Tätigkeitsstaat) eine Betriebsstätte begründen, wenn die Person eine Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und wenn sie diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt, es sei denn die Person handelt als unabhängiger Vertreter iSd Art 5 Abs 6 OECD-MA idF vor dem Update 2017 oder beschränkt sich auf die in Art 5 Abs 4 OECD-MA genannten vorbereitenden und Hilfstätigkeiten („abhängiger Vertreter“).

Im Zuge des Updates 2017 wurde die Definition erweitert, wonach es für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte – ohne dass es einer (zivilrechtlichen) Abschlussvollmacht bedarf – ausreichen soll, dass die Person Verträge abschließt oder gewöhnlich die führende Rolle spielt, die zum Abschluss von Verträgen führt, die regelmäßig und ohne wesentliche Änderungen durch das Unternehmen abgeschlossen werden („faktische Abschlussvollmacht“). Auch Exklusivvertretung im Konzernverbund soll eine für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte nötige Abhängigkeit auslösen (Art 5 Abs 6

⁸²⁾ Rosenberger/Vitali/Zier, Die Dienstleistungsbetriebsstätte: Internationale Entwicklungen und ihre Rezeption im Internationalen Steuerrecht Deutschlands, Österreichs und der Schweiz, IStR, Beilage zu Heft 18/2010, 1* (1* ff); Steiner/Wimpissinger, Services and the Service PE under Treaty Law from an Austrian Perspective, Intertax 2021, 566 (566 ff); Kaeser, Generalthema I: Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen, IStR 2012, 674 (674 ff); Becker/van der Ham, Doppelbesteuerungsrisiken bei Dienstleistungserbringung im Ausland und mögliche Gegenmaßnahmen, IStR 2014, 581 (581 ff); Beduhn/Stauder, Betriebsstättenbegründung durch Dienstleistungserbringung in fremden Räumen aus der Sicht des deutschen Steuerrechts, IStR 2015, 937 (937 ff); Kahle/Kindich, Die (unechte) Dienstleistungsbetriebsstätte, IStR 2016, 89 (89 ff); Bannes/Gerlach, Ist die Kritik an der Dienstleistungsbetriebsstätte gerechtfertigt? SWI 2016, 595 (595 ff).

⁸³⁾ Tz 132 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁴⁾ So zB in Art 5 Abs 3 lit b DBA Albanien; Art 5 Abs 3 DBA Aserbaidschan; Art 5 Abs 3 lit b DBA China; Art 5 Abs 3 lit b DBA Chile; Art 5 Abs 5 DBA Griechenland; Art 5 Abs 3 lit b DBA Hongkong; Art 5 Abs 3 lit b DBA Indonesien; Art 5 Abs 3 lit b DBA Kirgistan; Art 5 Abs 3 lit b DBA Kosovo; Art 5 Abs 3 lit b DBA Kuba; Art 5 Abs 3 lit b DBA Mexiko; Art 5 Abs 3 lit b DBA Nepal; Art 5 Abs 4 lit b DBA Neuseeland; Art 5 Abs 3 lit b DBA Saudi Arabien; Art 5 Abs 3 lit b DBA Singapur; Art 5 Abs 3 lit b DBA Taiwan; Art 5 Abs 2 lit g DBA Thailand; Art 5 Abs 3 lit b DBA Tschechien.

⁸⁵⁾ Tz 12 UN-MK zu Art 5 UN-MA.

OECD-MA). Wenngleich fast alle derzeit wirksamen österreichischen DBA dem Art 5 Abs 5 OECD-MA idF vor dem Update 2017 folgen und sich Österreich gegen die Übernahme des Art 12 Abs 1 MLI⁸⁶⁾ entschieden hat, tendiert die österreichische Finanzverwaltung dazu, den Begriff der Vertreterbetriebsstätte im Licht des Art 5 Abs 5 OECD-MA idF des Updates 2017 auszulegen.⁸⁷⁾

Schließt ein Arbeitnehmer für sein Unternehmen Verträge in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat seines Arbeitgebers, kann sich die Frage stellen, ob dadurch eine Vertreterbetriebsstätte begründet wird. Einer Verfügungsmacht des Unternehmens über eine feste Geschäftseinrichtung bedarf es dabei nicht, es reicht aus, dass eine Person in einem vom Ansässigkeitsstaat seines Geschäftsherrn abweichenden Staat regelmäßig Vertragsverhandlungen bis zur Abschlussreife führt, sodass die Unternehmensleitung nur noch ihre Unterschrift unter die vertragliche Vereinbarung setzen muss.⁸⁸⁾ Nicht erforderlich ist, dass sich der Kunde bzw Vertragspartner des Unternehmens im gleichen Staat befindet wie der Arbeitnehmer bzw dessen Homeoffice. Schließt zB ein in Deutschland ansässiger Vertriebsmitarbeiter eines österreichischen Unternehmens mit in Frankreich ansässigen Kunden von seinem Homeoffice in Deutschland aus Verträge ab, kann dadurch auf Grundlage des Art 5 Abs 5 DBA Deutschland eine Vertreterbetriebsstätte angenommen werden.

Für das Bestehen einer Vertreterbetriebsstätte ist entscheidend, dass die Person „gewöhnlich“, also regelmäßig, für ein Unternehmen tätig ist.⁸⁹⁾ COVID-19-bedingte Vertriebsaktivitäten, die aufgrund höherer Gewalt, aufgrund außergewöhnlicher Umstände wegen staatlicher Beschränkungen durch mindestens einen DBA-Vertragsstaat, bloß vorübergehend und abweichend von üblichen Routinen im Heimatstaat des Vertreters ausgeübt werden müssen, sollen nach den Leitlinien der OECD jedenfalls keine Betriebsstätte begründen.⁹⁰⁾ Etwas anderes gilt, wenn die Person schon vor Ausbruch der COVID-19-Pandemie in ihrem Heimatstaat als abhängiger Vertreter tätig war und ihre Aktivitäten auch nach Bewältigung der Krise in gleicher Form weiterführt. Das Kriterium des „gewöhnlichen“ Tätigseins ist dabei anhand der Branche, der Geschäftstätigkeit und der Art der vom Unternehmen abgeschlossenen Verträge zu beurteilen.⁹¹⁾ Bezüglich der zeitlichen Komponente stützt sich der OECD-MK auf die auch für „feste Geschäftseinrichtungen“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA relevante sechsmonatige Dauer, ohne dass es zur Erfüllung der Voraussetzungen des Art 5 Abs 5 OECD-MA einer solchen bedarf.⁹²⁾

4. Keine Betriebsstätte bei vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten

Bestimmte Einrichtungen, welche die Tatbestandsmerkmale des Art 5 Abs 1 OECD-MA erfüllen, sind in Art 5 Abs 4 OECD-MA vom Betriebsstättenbegriff ausgenommen. So sind in Art 5 Abs 4 lit e OECD-MA Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, genannt, was nach der BEPS-bedingten Neufassung des Art 5 Abs 4 OECD-MA im Zuge des Updates 2017 anhand der Gesamttätigkeit des Unternehmens zu beurteilen ist. Nach Ansicht der OECD würden Arbeiten im Homeoffice diesen Ausnahmetatbestand regelmäßig erfüllen.⁹³⁾ Unregelmäßig und gelegentlich an Abenden und am Wochenende am Wohnsitz des Arbeitnehmers vorgenommene Aktivitäten werden in der Regel Hilfstätigkeiten sein. Gleiches gilt für reine Verwaltungstätigkeiten, wie die Ausfertigung von Ausgangsrechnungen, das Mahnwesen oder die Erstellung von Berichten und Arbeitsprotokollen.

⁸⁶⁾ BGBl III 2018/93 in aktueller Fassung.

⁸⁷⁾ ErlRV 1670 B1gNR 25. GP, 6 (zu Art 12 MLI).

⁸⁸⁾ Tz 83 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁹⁾ Tz 33.1. und 98 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁰⁾ OECD, Updated Guidance, Tz 20 ff.

⁹¹⁾ Tz 98 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹²⁾ Tz 98 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹³⁾ Tz 19 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

IV. Eigene Auffassung

COVID-19 hat gezeigt, dass zumindest Büroarbeit nicht mehr an den Sitz des Unternehmens gebunden ist, sondern problemlos an jedem Ort der Welt erbracht werden kann. Auch die Kombination von Urlaub und Beruf ist keine Ausnahme mehr. „Digitale Nomaden“ benötigen keinen festen Arbeitsort. Gearbeitet werden kann am Palmenstrand, im Flugzeug, am Segelschiff, am Hausboot, im Hotelzimmer, im Kaffeehaus oder in den eigenen vier Wänden. Ein Schreibtisch im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens ist nicht mehr nötig. Dass mobiles Arbeiten dazu führen soll, dass die in vielen Staaten der Welt tätigen Mitarbeiter einen ausreichenden Nexus für ihre in anderen Staaten ansässigen Unternehmen und Arbeitgeber bilden, der es rechtfertigt, dass Unternehmensgewinne am Tätigkeitsort der Arbeitnehmer anteilig besteuert werden, ist jedoch zu bezweifeln, wäre nicht zweckmäßig und sollte aus den in der Folge dargestellten Gründen von den Finanzverwaltungen auch nicht verfolgt werden.

Klammert man die Möglichkeit der Begründung einer Dienstleistungsbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 3 lit b UN-MA bzw einer Vertreterbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 bzw Abs 6 OECD-MA aus, wird der „digitale Nomade“ in aller Regel die für eine „feste Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA notwendigen Kriterien nicht erfüllen, insbesondere mangels Verfügungsmacht des Unternehmers über den Arbeitsort des Arbeitnehmers. Die Verfügungsmacht ist ein ungeschriebenes Kennzeichen des (innerstaatlichen und zwischenstaatlichen) Betriebsstättenbegriffs, über dessen Rechtfertigung Unklarheit besteht.⁹⁴⁾ Die Rechtsprechung leitet das Kriterium der Verfügungsmacht daraus ab, dass die Möglichkeit des Quellenstaates Unternehmensgewinne zu besteuern, einer örtlichen Verfestigung bzw Verwurzelung des Unternehmens bedarf.⁹⁵⁾ Die Verfügungsmacht ist damit die Verbindung zwischen der Geschäftseinrichtung und deren Dienen zum Zweck unternehmerischer Tätigkeit, was ein gewisses, zumindest allgemein abgesichertes Nutzungsrecht voraussetzt.⁹⁶⁾ Das Konzept der Verfügungsmacht dient also nur der Erklärung des Begriffs der Geschäftseinrichtung und ist kein eigenständiges Tatbestandsmerkmal; so auch die OECD in ihrem Betriebsstättenbericht aus 2011: „The concept of ‚at the disposal‘ is not found in the definition of permanent establishment but is a test put forward in [...] the Commentary in order to explain the concept of ‚place of business‘.“⁹⁷⁾ „Über eine Einrichtung zu verfügen“ ist damit synonym zu „eine Einrichtung zu nutzen“⁹⁸⁾ bzw zu deren Nutzung berechtigt zu sein. Das setzt ua voraus, dass in der Geschäftseinrichtung eine Unternehmenstätigkeit tatsächlich oder rechtlich abgesichert mit einer gewissen Beständigkeit betrieben wird. Trotz der international erkennbaren und durch die OECD im Rahmen von BEPS-Aktionspunkt 7⁹⁹⁾ bzw des Updates 2017 des OECD-MA Vorschub geleisteten Tendenz an den Betriebsstättenbestand immer geringere Anforderungen zu stellen, setzt die Annahme einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA voraus, dass die darin zum Ausdruck kommenden Tatbestandsmerkmale (fest, örtlich, zeitlich, Unternehmenstätigkeit) erfüllt werden, die gerade dazu dienen sollen, eine ausufernde Verteilung von Besteuerungsrechten auf viele Staaten der Welt zu verhindern. Wie gezeigt wurde, kann in der Regel nicht davon ausgegangen werden, dass ein Arbeitgeber in einem Ausmaß über die Wohnräume seines Arbeitnehmers verfügen kann, das eine für die Begründung einer

⁹⁴⁾ Puls in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten², Rz 2.53.

⁹⁵⁾ BFH 28. 8. 1986, V R 20/79; 4. 6. 2008, I R 30/07; 9. 1. 2019, I B 138/17.

⁹⁶⁾ BFH 3. 2. 1993, I R 80/91, I R 81/91.

⁹⁷⁾ OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, 12 October 2011 to 10 February 2012 (2011) Tz 11.

⁹⁸⁾ Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 5 OECD-MA Rz 21.

⁹⁹⁾ OECD, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatus, Aktionspunkt 7 – Abschlussbericht 2015 (2018).

„festen Geschäftseinrichtung“ nötige Verwurzelung bewirken kann. Eine solche ist bei bloßen Mitbenutzungsmöglichkeiten in der Regel nicht gegeben.¹⁰⁰⁾

Unabhängig davon, ob digitale Nomaden aufgrund staatlich vorgegebener, kurzfristiger, unerwarteter oder durch Reisebeschränkungen und Lockdowns bedingter Präsenzerfordernisse nicht an ihrem angestammten Arbeitsplatz tätig werden können, wird dieser Personenkreis die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung nur in Ausnahmefällen erfüllen.¹⁰¹⁾ Sollte die Betriebsstättenschwelle tatsächlich überschritten werden, wird in der Regel der Ausnahmetatbestand des Art 5 Abs 4 OECD-MA greifen.

Sollte ein Staat dennoch vom Bestand einer Betriebsstätte ausgehen, stellt sich die auf Grundlage des Art 7 OECD-MA zu beantwortende zentrale Frage, welche Gewinne dieser Betriebsstätte zuzuordnen sind. Legt man der Ergebnisaufteilung den von der OECD zum Dogma erhobenen „*authorized OECD approach*“ zugrunde, bedarf es in einem ersten Schritt der Feststellung der durch die Betriebsstätte ausgeübten Funktionen, unter besonderer Berücksichtigung der „*maßgeblichen*“ Personalfunktionen („*significant people functions*“), anhand derer Risiken und Wirtschaftsgüter zugeordnet werden müssen und das Dotationskapital der Betriebsstätte zu bestimmen ist, um feststellen zu können, welcher Wert den Beiträgen der Betriebsstätte im Kontext der Aufgabenverteilung im Gesamtunternehmen beizumessen ist.¹⁰²⁾ In einem zweiten Schritt ist die den Leistungen der Betriebsstätte zuzuordnende fremdübliche Vergütung unter Anwendung der OECD-VPL¹⁰³⁾ zu ermitteln. Ungeachtet dessen, dass es im Einzelfall schwierig sein wird, ein Vergleichsunternehmen zu finden, das eine dem im Homeoffice tätigen Mitarbeiter vergleichbare Funktion ausübt, wäre dieser Homeoffice-Betriebsstätte – wenn überhaupt – auf Basis der Kostenaufschlagsmethode in der Regel nur ein für Dienstleistungen mit Routinecharakter vorgesehener Gewinnaufschlag von 3 % bis 10 % (in der Regel 5 %) zu überlassen.¹⁰⁴⁾

Bedenkt man, dass durch den Abschluss von DBA auch bewirkt werden soll, optimale Rechtssicherheit in legisistischer und administrativer Hinsicht zu gewährleisten,¹⁰⁵⁾ somit unnötigen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, entspricht es nicht dem Sinn und Zweck eines Steuerabkommens, digitalen Nomaden einen anteiligen, in ihrem Tätigkeitsstaat zu versteuernden Unternehmensgewinn zuzuordnen. Im OECD-MK kommt das auch in der Begründung zum Ausnahmetatbestand des Art 5 Abs 4 OECD-MA zum Ausdruck. Darin heißt es, dass zwar anzuerkennen sei, dass Hilfsbetriebsstätten zur Produktivität des Unternehmens beitragen können, jedoch die Dienste, die sie leisten, so weit von der tatsächlichen Gewinnerzielung entfernt sind, dass es schwierig ist, der betreffenden Geschäftseinrichtung irgendeinen Gewinn zuzurechnen.¹⁰⁶⁾ Auf Arbeiten im Homeoffice wird das in der Regel zutreffen, sodass die Besteuerung der auf solche Aktivitäten entfallenden Einkünfte ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens überlassen werden sollte. Immerhin haben die Schwierigkeiten, Einkünfte kausal auf verschiedene Staaten zu verteilen, die OECD dazu veranlasst, etwa Gewinne eines Unternehmens aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen (Art 8 OECD-MA), von Bordpersonal bezogene Einkünfte (Art 15 Abs 3 OECD-MA), Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen (Art 16 OECD-MA) oder auch private Ruhegelder (Art 18 OECD-MA) nur einem einzigen Staat zur Besteuerung zu überlassen.

¹⁰⁰⁾ Rz 214 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰¹⁾ Zorn in Ullmann, SWI 2020, 119 (120).

¹⁰²⁾ Bendlinger, Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach den neuen Verrechnungspreisrichtlinien, TPI 2021 (in Druck); Blumers, DBA-Betriebsstätte und Personalfunktionen, DB 2021, 1159 (1162).

¹⁰³⁾ OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (2018).

¹⁰⁴⁾ Rz 91 VPR 2020 idF Begutachtungsentwurf.

¹⁰⁵⁾ Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Einl Rz 4.

¹⁰⁶⁾ Tz 58 Satz 5 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

Die im Schrifttum fallweise geforderten innerstaatlichen Klarstellungen¹⁰⁷⁾ sind zur Lösung dieses zwischenstaatlichen Problems nicht geeignet. Es bedarf dazu abkommensrechtlicher Klärungen, die zwecks entsprechender Breitenwirkung auf OECD-Ebene erfolgen müssen. Allerdings dürfte es schwierig sein, den Steuerausschuss der OECD bzw. das aus 139 Staaten bestehenden OECD Inclusive Framework on BEPS, das sich inzwischen zum Standardsetzer im internationalen Steuerrecht entwickelt hat,¹⁰⁸⁾ zu einer einheitlichen Aussage zu bewegen und im OECD-MK noch stärker zu betonen, dass die durch Teleworking, Homeoffice-Tätigkeiten und andere digitale Arbeitsformen erzielten Gewinne ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Unternehmens zur Besteuerung überlassen werden sollten. Mit dem Verzicht auf die Unterstellung von Homeoffice-Betriebsstätten wäre auch kein BEPS-Risiko verbunden, dessen Bekämpfung derzeit die internationale steuerpolitische Diskussion prägt¹⁰⁹⁾ und das eine Zersplitterung der Besteuerungshoheit an Unternehmensgewinnen rechtfertigen könnte. Außerdem stünde der auf Seiten der Finanzverwaltung und des Unternehmens mit der Abwicklung der durch digitale Nomaden begründeten Vielzahl von Kleinstbetriebsstätten verbundene Verwaltungsaufwand in keinem Verhältnis zu dem für die einzelnen Staaten dadurch erzielten Steuermehraufkommen.¹¹⁰⁾

Deshalb bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltungen von sich aus im digitalen Nomadentum nicht vorschnell einen steuerlichen Nexus orten. Den deutschen und schweizerischen Finanzverwaltungen ist zuzustimmen, wenn sie diesbezüglich mehr Zurückhaltung üben, als das Österreich tut. Es gilt auch zu bedenken, dass sich die Inbound-Homeoffice-Betriebsstätte im Outbound-Fall zum Bumerang erweisen kann,¹¹¹⁾ der den Ansässigkeitsstaat des Unternehmens dann verpflichtet, Auslandseinkünfte steuerfrei zu stellen oder ausländische Steuern anzurechnen. Im Übrigen ist zu bedenken, dass die Begründung von Betriebsstätten – neben den damit verbundenen lohn- bzw. ertragsteuerlichen Folgen für Arbeitnehmer bzw. umsatzsteuerlichen Folgen für das Unternehmen – in der Regel Funktionsverlagerungen zur Folge hat, die im Outbound-Fall eine steuerliche Entstrickung und im Inbound-Fall eine entsprechende Verstrickung auslösen können.

¹⁰⁷⁾ Häusler, SWI 2021, 60 (64).

¹⁰⁸⁾ Kreienbaum, G20 und Inclusive Framework on BEPS einigen sich auf Digitalbesteuerung und auf globale effektive Mindestbesteuerung, IStR 2021, 525 (527).

¹⁰⁹⁾ Bendlinger, Die Zukunft der Unternehmensbesteuerung – G7, G20, OECD und EU schaffen eine neue Weltsteuerordnung, SWI 2021, 395 (401 ff); Bendlinger, Die G20 beschließen eine neue Weltsteuerordnung ab 2021, WT 2021 (in Druck); Riedler, Globale Mindeststeuer: Einigung auf Ebene der OECD, SWK 20/21/2021, 1034 (1034 ff); Kreienbaum, IStR 2021, 525 (525 ff); Fehling/Koch, Einigung beim Zwei-Säulen-Projekt – die Reform der internationalen Unternehmensbesteuerung, IStR 2021, 561 (561 ff).

¹¹⁰⁾ Rasch/Rosenberger/Brülsauer, IStR, Beihefter zu Heft 10/2021, 1* (11*).

¹¹¹⁾ Rasch/Rosenberger/Brülsauer, IStR, Beihefter zu Heft 10/2021, 1* (7*).

OECD aktualisiert die Länderprofile für Verrechnungspreise

Quelle: Pressemitteilung der OECD vom 3. 8. 2021.

Die OECD hat aktualisierte Länderprofile für Verrechnungspreise veröffentlicht. Diese aktualisierten Profile enthalten auch neue Informationen zu den Rechtsvorschriften und Praktiken der Länder in Bezug auf die Verrechnungspreisbehandlung von Finanztransaktionen und die Anwendung des *Authorized OECD Approach* (AOA) zur Gewinnzuweisung an Betriebsstätten. Die Aktualisierungen der Länderprofile werden im zweiten Halbjahr 2021 und im ersten Halbjahr 2022 stapelweise durchgeführt. Mit diesem ersten Stapel wurden die Profile für 20 Rechtsordnungen aktualisiert, darunter drei neue Länderprofile von Mitgliedern des Inclusive Framework (Angola, Rumänien und Tunesien), wodurch sich die Gesamtzahl der erfassten Länder auf 60 erhöht.