

StB Mag. Sissy Kastner, LL.B

Was Personalisten über (internationale) Personalverrechnung bei Arbeiten im Home-Office wissen sollten

» PVP 2021/36

Aufgrund der Corona-Pandemie waren viele Unternehmen plötzlich im großen Umfang mit **Arbeiten im Home-Office** konfrontiert.

In diesem Beitrag informiere ich über die abgabenrechtlichen Herausforderungen einer Personalverrechnung, wenn der Dienstnehmer in Österreich oder im EU-Ausland im Homeoffice arbeitet.

Mit **Beispielen** verbunden **beantworte** ich Fragen aus der Praxis ua zum Home-Office im EU-Ausland, wie bspw

- ✓ **Wo** ist der Dienstnehmer **zu versichern** und was verstehen Praktiker unter der **Home-Office-Falle**?
- ✓ Wie ist konkret die **Besteuerung** der Bezüge bei Home-Office im EU-Ausland vorzunehmen?
- ✓ Ist **Home-Office** im EU-Ausland eine **kommunalsteuerliche Betriebsstätte**?
- ✓ Fallen **Lohnnebenkosten** an und wenn ja, **an wen** sind diese abzuführen?

A) Unternehmenssitz und Home-Office: Beides in Österreich, aber in unterschiedlichen Bundesländern

1. Lohnsteuer

Es bestehen aus lohnsteuerlicher Sicht die **gleichen Konsequenzen** wie für DN, die im Betrieb persönlich anwesend arbeiten. Für die im HO arbeitenden DN ist unverändert Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen.

2. Sozialversicherung

Der **Beschäftigungsort** und die sich daraus ergebende **Zuständigkeit** der Landesstelle der ÖGK sind in **§ 3 Abs 4 ASVG** geregelt.

Diese **Bestimmung** lautet:

„Beschäftigungsort ist der Ort, an dem die Beschäftigung ausgeübt wird. Wird eine Beschäftigung abwechselnd an verschiedenen Orten ausgeübt, aber von einer festen Arbeitsstätte aus, so gilt diese als Beschäftigungsort. Wird eine Beschäftigung ohne feste Arbeitsstätte ausgeübt, so gilt der Wohnsitz des/der Versicherten als Beschäftigungsort.“

Daraus folgt:

- a) Eine **Beschäftigung an verschiedenen Orten**, aber **von einer festen Arbeitsstätte** aus, liegt vor, wenn der **DN** in kurzen **Intervallen** immer wieder zur festen Arbeitsstätte (= Büroarbeitsplatz) **zurückkehrt** und dort auch selbst Arbeiten verrichtet (zB nach Montage beim Kunden kehrt Monteur wieder in die Werkstätte zurück).
- b) Unter einer **Beschäftigung ohne feste Arbeitsstätte** ist eine Tätigkeit zu verstehen, die (a) jeweils an verschiedenen Orten durchgeführt wird (zB **Vertretertätigkeit**), oder (b) Arbeiten im HO.

3. Kommunalsteuer

a) Ist das Home-Office eine Betriebsstätte des Dienstgebers? → Gesetzliche Grundlagen und Auszug aus Richtlinien

Gemäß **§ 4 Abs 1 KommStG** gilt als **Betriebsstätte** „jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient.

§ 29 Abs. 2 und § 30 der Bundesabgabenordnung sind sinngemäß mit der Maßgabe anzuwenden, daß bei Eisenbahn- und Bergbauunternehmen auch Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten, Erholungsheime und dergleichen als Betriebsstätten gelten.“

Eine **Betriebsstätte iSd BAO** ist

- a) eine **feste örtliche** Anlage oder Einrichtung,
- b) über die der Unternehmer eine gewisse **Verfügungsgewalt** hat und
- c) die der **unmittelbaren betrieblichen** Tätigkeit dient und
- d) auf **längere Dauer** eingerichtet ist.

Knackpunkt für die Beurteilung, ob das HO eine kommunalsteuerliche Betriebsstätte darstellt, ist die Antwort auf die Frage, ob der **DG** eine **Verfügungsgewalt** über die DN-Wohnung hat.

Hierzu gibt die **Rz 42** der KommSt-RiLi die folgenden Hinweise (Hervorhebungen durch die Autorin):

„... Dem Unternehmer muss eine gewisse, **nicht nur vorübergehende Verfügungsgewalt** über die Anlagen oder Einrichtungen zustehen. Die Verfügungsmacht kann auf Eigentum, einem Mietvertrag, einem Mitbenutzungsrecht (VwGH 18.03.2004, 2000/15/0118) oder unentgeltlicher Überlassung beruhen (VwGH 26.01.2012, 2008/15/0217). ...

Keine Verfügungsgewalt des Unternehmers besteht, wenn der Unternehmer zB über Räume weder als (Mit)Eigentümer noch als (Mit)Mieter noch als Mitbenutzer für seine betrieblichen Zwecke verfügen kann.

Dem Nutzenden muss jedenfalls eine Rechtsposition eingeräumt sein, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann. ...“

b) Zwischenergebnis und Praxishinweise

Hat der **DG** demnach **kein Verfügungs-** bzw **Nutzungsrecht** über die DN-Räumlichkeiten, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das HO **keine KommSt-Betriebsstätte** ist.

Kommunalsteuerlich ist der im HO arbeitende DN in diesem Fall **jener DG-Betriebsstätte zuzurechnen**, mit der er nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten überwiegend unternehmerisch verbunden ist bzw zu der der DN eine engere ständige Beziehung hat bzw von der er Arbeitsanweisungen erhält (siehe Rz 86 der KommSt-RiLi).

Ein **Risiko**, dass das HO als **KommSt-Betriebsstätte** beurteilt wird, besteht bspw dann, wenn ...

- a) der DG zB ein **Nutzungsrecht** in der Art und Weise hat, dass **Produkte** des Unternehmens dort **gelagert** werden und der DG dafür einen **Aufwandersatz** bezahlt;
- b) es sich um eine **angeordnete HO-Tätigkeit** handelt, weil zB der DG nicht genügend Büroräumlichkeiten im Unternehmen zur Verfügung hat. In diesem Fall erfüllt der DN seine dienstlichen Aufgaben in **nennenswertem Ausmaß** im **HO** und verschafft durch die dauernde HO-Tätigkeit dem DG eine faktische Verfügungsmacht → **HO** ist eine **KommSt-Betriebsstätte**.

4. Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ)

Der DZ ist eine **Kammerumlage** und Teil der WK-Finanzierung. In **§ 122 Abs 8 WKG** können die Landeskammern festlegen, dass ihre (Landes-)Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten

haben. Daraus kann geschlossen werden, dass – um ein Landeskammermitglied zu sein – eine entsprechende **Betriebsstätte** in diesem **Bundesland** vorhanden sein muss.

Im **Regelfall** ist daher nicht der DZ-Satz des Bundeslandes entscheidend, in dem sich die DN-Wohnung (= HO) befindet, sondern der **DZ-Satz** jenes Bundeslandes, in dem sich die **Betriebsstätte** befindet, zu der der **DN organisatorisch** zugehörig ist.

5. Dienstgeberbeitrag (DB)

Hinsichtlich des DB besteht kein Unterschied, ob der DN im Büro seines DG-Unternehmens oder im HO arbeitet.

6. Dienstgeberabgabe

Die **U-Bahnsteuer** ist im Wiener DGA geregelt. Die maßgeblichen Bestimmungen lauten (Hervorhebungen durch die Autorin):

§ 1: „Für das Bestehen eines **Dienstverhältnisses** in Wien hat der Dienstgeber eine Abgabe nach den Bestimmungen dieses Gesetzes zu entrichten.“

§ 2: (1) „Ein Dienstverhältnis besteht dann in Wien, wenn der **Beschäftigungsort** des Dienstnehmers in **Wien** liegt.

(2) **Beschäftigungsort** ist der Ort, an dem die Beschäftigung ausgeübt wird. Wird eine Beschäftigung **abwechselnd** an verschiedenen Orten ausgeübt, **aber** von einer **festen** Arbeitsstätte aus, so gilt **diese** als Beschäftigungsort. Wird eine Beschäftigung **ohne feste** Arbeitsstätte ausgeübt, so gilt der **Wohnsitz** des Dienstnehmers als Beschäftigungsort. ...“

Die Bestimmung des § 2 Abs 2 Wiener DAG ist der Beschäftigungsortregelung im ASVG nachgebildet. Arbeitet der DN **ausschließlich** in einem außerhalb Wiens liegenden **HO**, dann ist **keine Wiener DGA** zu entrichten.

7. An wen sind welche Abgaben abzuführen? → Beispiele

Lohnabgaben	Sachverhalt ①: Firmenzentrale in Wien; DN arbeitet ausschließlich in Eisenstadt im HO	Sachverhalt ②: Firmenzentrale in Wien; DN arbeitet am Montag und Freitag im HO in Eisenstadt und an den restlichen Tagen im Büro in Wien
Sozialversicherung	zuständig: ÖGK-Landesstelle Burgenland	zuständig: ÖGK-Landesstelle Wien
KommSt	zuständig: Gemeinde Wien	zuständig: Gemeinde Wien
DZ	zuständig: Gemeinde Wien	zuständig: Gemeinde Wien
U-Bahnsteuer	nein	ja



Hinweis

In diesem Beispiel wird unterstellt, dass der DG keinerlei Verfügungsmacht über die DN-Wohnung hat → **DN-Wohnung** ist daher **keine (KommSt-)Betriebsstätte des DG**.

B) Unternehmenssitz in Österreich; Dienstnehmer-Wohnsitz (= Home-Office) im EU-Ausland

1. Beurteilung der Steuerpflicht des Dienstnehmers

Ob eine **Steuerpflicht** im **Ausland** und/oder in **Ö** besteht und **wie** diese konkret zu erfüllen ist (Veranlagung oder LSt-Abzug?), ist aufgrund des **österreichischen** Rechts, des Rechts des **Wohnsitzstaates** und aufgrund der Regeln im jeweils anwendbaren **DBA** zu bestimmen.

Beispielfall: Arbeitet der DN **sowohl** im ausländischen Wohnsitz (= **HO**) als auch **tageweise** im DG-Betrieb in **Österreich**, dann ergeben sich die im Folgenden beschriebenen **Konsequenzen**:

a) Besteuerungsregeln für die Arbeitstage im Home-Office

Hat der DN **keinen WS in Ö** (auch keinen Zweit-WS), dann ist er eine **in Ö beschränkt** steuerpflichtige Person. Ob er in Ö steuerpflichtig ist, ist gemäß **§ 98 Abs 1 Z 4 EStG** zu beurteilen → Eine Ö-Steuerpflicht besteht dann, wenn (a) eine **inländische Tätigkeit** oder (b) eine **Verwertung** der Einkünfte im **Inland** vorliegt.

Eine **Verwertung im Inland** liegt dann vor, wenn die Tätigkeit zwar „... nicht im Inland persönlich ausgeübt wird, aber ihr wirtschaftlicher Erfolg der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist“ (= Zitat aus § 98 Abs 1 Z 2 letzter Satz EStG). Eine **Verwertung im Inland** kann im Beispielfall angenommen werden.

Für die **HO-Tage** ist jedenfalls auch das **Steuerrecht** des jeweiligen **WS-Staates** maßgeblich. Der DG muss sich im jeweiligen Staat informieren, ob

- ✔ **ihn** durch die HO-Tätigkeit seines DN **steuerliche Konsequenzen** treffen oder
- ✔ ob der **DN sich selbst** um die Besteuerung **kümmern** und daher eine Steuererklärung abgeben muss.

b) Tätigkeitstage im Betrieb des Dienstgebers

Wird der DN physisch in Ö **tatsächlich tätig**, dann besteht aus diesem Grund in **Ö** ein **Besteuerungsanspruch** gemäß § 98 Abs 1 Z 5 EStG. Um eine allfällige **Doppelbesteuerung** für den DN zu **vermeiden**, muss laut DBA geprüft werden, welches **Land** (WS-Staat oder Ö) für welche Einkünfte ein **Besteuerungsrecht** hat.

Das **umfassende** Besteuerungsrecht liegt immer beim **Ansässigkeitsstaat** (= WS-Staat) → Dieser hat das **Besteuerungsrecht** für das **Welteinkommen**. Der **Tätigkeitsstaat** (= Ö) darf hingegen nur **jene Einkünfte besteuern**, die ihm das DBA zur Besteuerung zuteilt.

Im Beispielfall sind die **DBA-Bestimmungen** hinsichtlich der **Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit** (siehe zB Art 15 des OECD-MA) **maßgeblich**. Gemäß Art 15 des OECD-MA wird in Abs 1 und folgend in Abs 2 lit b ausgeführt:

Das **Besteuerungsrecht** für Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit liegt

- ✔ **grundsätzlich** beim **WS-Staat, außer**
- ✔ es wird eine **Tätigkeit** im **anderen Staat** ausgeübt und die **Vergütungen** werden von oder für einen **DG gezahlt**, der in diesem **anderen Vertragsstaat** ansässig ist → sogenannter „**Arbeitgebervorbehalt**“.

Dies bedeutet für den Beispielfall:

- ✔ Für die **HO-Tage** hat der **WS** das Besteuerungsrecht, nicht hingegen Ö.
- ✔ Aufgrund des „Arbeitgebervorbehalts“ hat **Ö** das **Besteuerungsrecht** für die in Ö erzielten Tätigkeitseinkünfte des DN → diese Einkünfte unterliegen dem **Lohnsteuerabzug**.

2. Beurteilung der Sozialversicherungspflicht des Dienstnehmers

a) Die beiden Grundprinzipien des EU-Sozialversicherungsrechts

In welchem Land der DN sv-pflichtig ist, bestimmt sich in EU-/EWR-Fällen nach der **Verordnung (EG) 883/2004**.

Grundsätzlich gilt innerhalb der EU das **Prinzip der Einmalversicherung**. Mit der VO soll sichergestellt werden, dass ein DN nur den sozialen Rechtsvorschriften eines einzigen EU-Staates unterliegt. Zudem ist laut der VO 883/2004 das **Territorialitätsprinzip** vorgesehen.

Wird ein DN in **mehreren Mitgliedstaaten** tätig, würde es zu einer Mehrfachversicherung kommen, weshalb die VO, um diese zu vermeiden, gesonderte Regelungen vorsieht.

b) Sozialversicherungspflicht im Wohnsitzstaat aufgrund der Kollisionsnorm (Art 13 der VO 883/2004)

Wenn ein Mitarbeiter

- ✓ seinen **WS nicht in Ö**, sondern in einem anderen EU-Staat hat und
- ✓ für ein **österreichisches Unternehmen tätig** wird und
- ✓ die **Tätigkeit sowohl im EU-WS-Staat** (= HO) als auch vor Ort im **österreichischen** Unternehmen ausübt,

dann liegt eine Tätigkeit für einen DG in mehreren Mitgliedstaaten vor.

Bei einer Tätigkeit in mehreren Mitgliedstaaten ist gemäß Art 13 der VO 883/2004 der DN dann in seinem EU-WS-Staat zu versichern, wenn er **im WS-Staat** einen **wesentlichen Teil** seiner Tätigkeit (= **mind 25 %** gemessen an der Arbeitszeit während eines 12-Monats-Zeitraumes) ausübt. Trifft dies zu (zB bei 2 HO-Tage innerhalb einer 5-Tages-Woche), dann muss der Ö-DG den DN im **WS-Staat** des DN **versichern** → DN ist im WS-Staat den SV-Behörden zu melden + Beitragsabfuhr gemäß Rechtsvorschriften des WS-Staates.



Praxistipp

Gemäß Art 21 Abs 2 der VO (EG) Nr 987/2009 besteht die **Möglichkeit**, dass zwischen DG und DN **vereinbart** wird, dass der **DN** die **Verpflichtung** hat, die SV Abgaben (sowohl DN- als auch DG-Anteil) an die **WS-Behörden abzuführen**. Solch eine Vereinbarung muss vom **SV-Träger im WS-Staat bestätigt** werden.

Beachten Sie, dass trotz dieser Vereinbarung die **Haftung** beim DG verbleibt, wenn die SV-Beiträge nicht korrekt abgeführt werden.

c) Sozialversicherungspflicht bleibt in Österreich

Die **SV-Pflicht** des DN bleibt in den folgenden **2 Fällen in Ö**:

■ Ausnahmeantrag gemäß Art 16 Abs 1 der VO 883/2004

Wenn **DN-Interessen** dafürsprechen (zB weil der DN schon vorher in der österreichischen SV war und nur für vergleichbar kurze Zeit in die ausländische SV wechseln würde), kann auch eine Ausnahmegewilligung gemäß Art 16 Abs 1 der VO 883/2004 beim österreichischen Sozialministerium beantragt werden, damit der DN weiterhin unter die österreichischen SV-Regelungen fällt.

■ keine wesentliche Tätigkeit im EU-Wohnsitzstaat

Übt der DN **keine wesentliche** Tätigkeit im **EU-WS-Staat** aus (dh **weniger** als 25 %; zB weil er nur fallweise im HO arbeitet), ist der **DG-Sitzstaat** hinsichtlich der **SV-Pflicht** zuständig → Im Beispielfall wäre dies Ö.

3. Beurteilung der Lohnnebenkostenpflicht des Dienstnehmers

a) Beurteilung der DB Pflicht

DB Pflicht besteht nur dann, wenn der DN der **österreichischen SV** unterliegt. Unterliegt der DN dem **SV-Recht** eines anderen EU-Staates, dann ist für den Mitarbeiter **kein DB** in Ö zu entrichten.

b) Beurteilung der DZ-Pflicht

Die DZ Pflicht hingegen knüpft an die **Kammermitgliedschaft** des Unternehmens an. Da es sich im Beispielfall um ein österreichisches Unternehmen handelt, ist (sofern man von einer Kammermitgliedschaft ausgehen kann) der **DZ** dann abzuführen, wenn **auch DB-Pflicht** für den DN aufgrund der österreichischen SV besteht.

c) Beurteilung der Kommunalsteuerpflicht

Für DN, die im **Ausland** (zB im HO) für das Unternehmen tätig werden, ist laut herrschender Rechtsmeinung **keine KommSt** abzuführen, da unterstellt wird, dass durch die **Tätigkeit im HO** eine **ausländische DG-KommSt-Betriebsstätte** begründet wird.

Für die **Tätigkeitstage in Ö** muss der DG hingegen **anteilige KommSt** abführen, da der DN in diesem Fall in einer inländischen DG-KommSt-Betriebsstätte eingesetzt wird.

d) Beurteilung der Verpflichtung hinsichtlich der Beiträge an die betriebliche Vorsorgekasse

Wenn der DN dem **ausländischen Arbeitsrecht** unterliegt (zB weil er seinen Mittelpunkt der Tätigkeit im Ausland hat), sind in Ö keine BV-Beiträge abzuführen.

4. Abwicklung in der Lohnverrechnung

Die Tätigkeitstage in Ö sind in der Lohnverrechnung zu erfassen. Fallen in einem Monat sowohl Ö-Tätigkeitstage als auch HO-Tage im Ausland an, dann ist für die Besteuerung der in Ö anteilig zu versteuernden Bezugssteile die **Tageslohnsteuertabelle** zu verwenden. Gleichzeitig kann (und sollte) der DG in der österreichischen Lohnverrechnung eine **Lohnsteuerfreistellung** für die HO-Arbeitstage vornehmen. Damit der DG die Lohnverrechnung korrekt durchführen und die Abgabenzuständigkeiten in der SV und der Steuer beurteilen kann, benötigt er eine **Aufzeichnung** darüber,

- an **welchen Tagen** im **ausländischen HO gearbeitet** wurde und (falls überhaupt)
- an welchen **Tagen** beim DG in Ö.



Praxistipps

- Verpflichten** Sie den **DN** bereits in der **HO-Vereinbarung**, dass er diese Aufzeichnungen zu führen hat.
- Zu beachten ist, dass die **ESt-Belastung im WS-Staat** idR von der **österreichischen ESt-Belastung abweichen** wird und daher dem DN (je nach Steuerniveau des WS-Staates) ein höheres oder niedrigeres Nettogehalt verbleibt. Auch hier **empfehle** ich, dass eine klare **Regelung** in der HO-Vereinbarung getroffen wird, ob allfällige Steuervor- oder -nachteile dem DG oder dem DN zukommen sollen.

5. Steuerliche Risiken für das österreichische Unternehmen im Ausland

Beachten Sie, dass die **HO-Tätigkeit** des **DN** im **Ausland** für das österreichische Unternehmen möglicherweise zu **unangenehmen steuerlichen Konsequenzen** führen kann. Unter bestimmten Umständen kann HO-Tätigkeit dazu führen, dass für den österreichischen DG im HO-Staat eine **ertragsteuerliche Betriebsstätte** entsteht. Dies ist aber für jeden Fall gesondert nach den Bestimmungen des jeweiligen HO-Landes und dem anzuwendenden DBA zu beurteilen.

Leider werden die Kriterien in vielen Ländern sehr **unterschiedlich** ausgelegt, wann eine **HO-Tätigkeit** dazu führt, dass für den DG eine **Betriebsstätte** im HO-Staat entsteht. Man kann aber davon ausgehen, dass das **Risiko umso größer** wird, je **stärker** das HO **nach außen** als **offizieller Arbeitsort** erkennbar ist (zB auf Visitenkarten wird die HO-Adresse als eine von mehreren Firmenadressen aufgedruckt, im HO wird ein Zimmer als Kundenempfangsraum eingerichtet etc). Viele Staaten stellen auch darauf ab, von wem die **Initiative** für die **HO-Tätigkeit** ausgeht (eine DG-seitige Anordnung wäre kritisch) und **welche Tätigkeiten** im HO erledigt werden.

Liegt im HO-Staat eine DG-Betriebsstätte vor, müsste sich das österreichische Unternehmen

- ✔ steuerlich im HO-Staat **registrieren**,
- ✔ ein **steuerliches Betriebsstättenergebnis** ermitteln und
- ✔ eine **Steuererklärung** einreichen.

All das ist mit einem nicht zu unterschätzenden **Verwaltungsaufwand** verbunden, sodass die meisten Unternehmen versuchen ausländische Betriebsstätten nach Möglichkeit zu vermeiden.

6. Österreichischer Dienstgeber, Dienstnehmerwohnsitz im EU-Ausland → Zusammenfassung der sich daraus ergebenden Konsequenzen

- ✔ **Sozialversicherung: Keine SV Pflicht** in Ö, wenn **im EU-WS-Staat** ein **wesentlicher** Teil der Tätigkeit (= **mind 25 %** gemessen an der Arbeitszeit während eines 12-Monats-Zeitraumes) ausgeübt wird → Unter Umständen besteht dann eine SV-Registrierungspflicht im **EU-WS-Staat** des DN.
- ✔ **Lohnsteuer:** Lohnsteuerabzugsverpflichtung für Ö-Arbeitstage, Prüfung der lohnsteuerlichen Verpflichtungen im **EU-WS-Staat** des DN.
- ✔ **DB: DB-Pflicht** nur, wenn **SV-Pflicht** in Ö.
- ✔ **DZ:** Ja, sofern Kammermitgliedschaft und DB-Pflicht gegeben sind.
- ✔ **BV-Beiträge:** **Keine** BV-Beiträge in Österreich, sofern **ausländisches** Arbeitsrecht gilt.
- ✔ **Kommunalsteuer:** Nur für **Inlandstage**.

7. Österreichischer Dienstgeber, Dienstnehmerwohnsitz im EU-Ausland → Verständnisbeispiel

■ Sachverhalt

Uwe Müller hat seinen **Wohnsitz** in **Deutschland** (D). Er schließt einen DV mit der österreichischen Y-GmbH ab.

Es wird vereinbart, dass Uwe Müller **2 Tage** im **HO** in Deutschland und **3 Tage** direkt im DG-Betrieb in Ö tätig wird.

■ Lösung

✔ Sozialversicherung:

Bei Uwe Müller liegt eine Tätigkeit in mehreren EU-Staaten für einen DG vor. Einen **wesentlichen Teil** (mehr als 25 %) seiner Tätigkeit übt er in seinem **WS-Staat** (= D) aus. Aus diesem Grund unterliegt er den **deutschen SV-Rechtsvorschriften**.

Die Y-GmbH muss sich daher **in D** für die SV **registrieren** und die **deutschen SV-Beiträge abführen**.

✔ Lohnsteuer:

Für die **Ö-Tage** muss die Y-GmbH **österreichische Lohnsteuer** einbehalten und abführen (berechnet mit der **Tageslohnsteuertabelle**).

Wird das DBA D-Ö angewandt, dann können/sollten die **deutschen HO-Tage** in der Lohnverrechnung **steuerfrei** gestellt werden, sofern ein **deutscher Besteuerungsnachweis** vorliegt. Für die **anteilig** auf die **D-Tage entfallenden** Bezüge muss Uwe Müller selbst dafür sorgen, dass diese – idR aufgrund einer **deutschen EST-Erklärung** – versteuert werden.

✔ Lohnnebenkosten:

DB fällt für Uwe Müller **nicht** an, da er der **deutschen SV** unterliegt. Aus diesem Grund **entfällt** auch die **DZ-Pflicht**. Hinsichtlich der auf die Ö-Tage anteilig entfallenden Bezüge besteht KommSt-Pflicht.

C) Exkurs: Arbeiten im Home-Office während der Corona-Krise

1. Coronabedingte steuerliche Abrechnungsbesonderheiten aus der Dienstnehmersicht

Aus steuerlicher Sicht gelten die im **Punkt B) besprochenen Regelungen** unverändert auch für Arbeiten im HO während der Pandemie, da Ö vollinhaltlich die DBA-Regelungen – ausgenommen die Grenzgängerregelungen mit D, Italien und Liechtenstein – anwendet.

Einzige **Ausnahme** sind grenzüberschreitende Sachverhalte zwischen Ö und D. Zwischen diesen beiden Staaten wurde eine **Konsultationsvereinbarung** abgeschlossen. Darin ist ein besonderes **Besteuerungswahlrecht** während der Pandemie näher geregelt.

Demnach können **HO-Tage**, die **lediglich** auf die **Pandemie zurückzuführen** sind, dennoch als **Arbeitstage** im DG-Staat zählen, sodass sich an der **bisherigen Besteuerung** bei der grenzüberschreitenden DN-Beschäftigung nicht zwanghaft etwas ändern muss. Dies gilt aber **ausschließlich** für Sachverhalte zwischen **Ö und D**.

2. Coronabedingte sozialversicherungsrechtliche Abrechnungsbesonderheiten

Das österreichische Sozialministerium gab informell bekannt, dass dann, wenn sich aufgrund der Corona-Pandemie **grenzüberschreitende DN-Einsätze ändern** (zB kürzere Dauer der Auslandstätigkeit, mehr HO-Tage), die vor Corona bestehende **SV-Pflicht nicht** dadurch **neu beurteilt** werden soll, sofern **nach** der **Corona-Krise** der **ursprüngliche Zustand wiederhergestellt** wird.

Hat ein DN eines deutschen Unternehmens mit WS in Ö bisher nur **vereinzelt Tage** im HO in Ö gearbeitet (also weniger als 25 % seiner Arbeitszeit) und unterlag daher der **deutschen SV-Pflicht**, so **ändert** sich an dieser Beurteilung **nichts**, wenn der DN während der Corona-Krise zur Gänze im HO in Ö arbeitet, sofern **nach** der **Corona-Krise** wieder nur **vereinzelt** Tage im HO in Ö gearbeitet werden. Auch in D wird dies so umgesetzt. Wie es in anderen Ländern gehandhabt wird, ist für jedes Land gesondert zu prüfen.

3. Coronabedingtes Betriebsstättenrisiko für Unternehmen durch Home-Office-Tätigkeiten

Beachten Sie, dass aufgrund der aktuellen **Corona-Krise** die derzeit vereinbarten **HO-Modelle nur vorübergehend** (befristet) gelten sollen.

Die meisten Staaten gehen davon aus, dass erst dann eine **Betriebsstätte** vorliegt, wenn das Arbeiten im HO über einen **bestimmten Zeitraum „betrieben“** wird. Hier hat sich als international anerkannte Richtschnur eine zeitliche Dauer von **mehr als 6 Monaten** herausgebildet.

Ich **empfehle**, durch Corona bedingte HO-Einsätze **auf max 6 Monate zu befristen**. Arbeitet der DN **unverändert** weiter im **HO**, auch nachdem dies aus **gesundheitpolitischen Gründen nicht mehr gefordert** bzw empfohlen wird, ist zu prüfen, ob das Kriterium der **Nachhaltigkeit** erfüllt ist und die weiteren Voraussetzungen für eine Betriebsstätte, wie insbesondere ob eine **Verfügungsmacht** durch den DG vorliegt, erfüllt sind.

Foto: ICON



Die Autorin:

Mag. **Sissy Kastner**, LL.B. ist Steuerberaterin und als Manager Tax im Bereich Global Employment Services der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH tätig. Ihre Schwerpunkte liegen in den Bereichen Lohnverrechnung sowie Beratung in arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Fragen.

✉ sissy.kastner@icon.at
🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Kastner/Sissy