

Stefan Bendlinger / Valentin Bendlinger*)

Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte

AUSTRIAN SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ON THE POWER OF DISPOSAL AND THE IMMINENT END OF HOME OFFICE PERMANENT ESTABLISHMENTS

The Austrian Supreme Administrative Court rarely deals with permanent establishment issues. In its decision of June 22nd, 2022, [Ro 2022/13/0004-7](#), however, the court had to decide whether a Hungarian resident individual providing translation services to Hungarian individuals and assisting them in dealings with Austrian authorities had sufficient power of disposal over premises owned by another enterprise resident in Austria in order to trigger Austrian tax liability by constituting a permanent establishment or a fixed base under the tax treaty between Austria and Hungary. According to the judgement of the Supreme Administrative Court the shared use of another taxpayer's office facilities is not sufficient to constitute a fixed place of business according to Art 5 para 1 of the tax treaty (identical to Art 5 para 1 OECD Model Convention). Applying the Supreme Administrative Court's decision to the controversial question whether an individual's home office could constitute a fixed place of business of the employer it seems clear that there is no room to consider a home office to be at the disposal of an enterprise. *Stefan Bendlinger* and *Valentin Bendlinger* analyze the court's decision in the light of the OECD Commentary, administrative practice, as well as settled jurisdiction of the Austrian Supreme Administrative Court and the German Federal Fiscal Court and discuss their impact on the current discussion whether working at home could constitute a permanent establishment of the employer.

I. Sachverhalt

Entscheidungen des VwGH zum Betriebsstättenbegriff sind rar. Am 22. 6. 2022, Ro 2022/13/0004-7, hatte sich der VwGH jedoch mit der Frage der Begründung einer „festen Einrichtung“ iSd Art 14 Abs 1 DBA Ungarn¹⁾ bzw einer Betriebsstätte iSd Art 7 iVm Art 5 Abs 1 DBA Ungarn durch eine in Ungarn ansässige natürliche Person zu beschäftigen, die als Diplom-Übersetzerin und Dolmetscherin in den Jahren 2013 bis 2016 in den Sprachen Deutsch, Ungarisch und Italienisch vorwiegend an in Ungarn ansässige Personen Sprachdienstleistungen erbracht hatte.

Nach den Ausführungen der Beschwerdeführerin sei ihr von Juli bis November 2013 von ihrem Auftraggeber B1 (P GmbH & Co KG) an dessen Standort in A2 ein Arbeitsplatz „gratis“ zur Verfügung gestellt und eine freie Nutzung der Büroinfrastruktur ermöglicht worden. Dort sei sie täglich ein bis zwei Stunden anwesend gewesen. Seit November 2013 habe sich ihr Standort im Bürogebäude des Auftraggebers B11 befunden, wo die Beschwerdeführerin einen Schreibtisch (mit)benutzen und zur Übersetzung von Briefen neben ihrem eigenen Laptop auch einen Rechner ihres Auftraggebers verwenden konnte. Dort hätte sie nach ihren Angaben täglich zwischen ein und fünf Stunden verbracht. Kunden der Beschwerdeführerin waren zum Teil auch Kunden ihres Auftraggebers, die der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig waren und deshalb die Sprachdienstleistungen der Beschwerdeführerin in Anspruch genommen hatten.

^{*)} Prof. Dr. *Stefan Bendlinger* ist Steuerberater und Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. *Valentin Bendlinger*, MSc., LL.B. ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. *Georg Kofler*, LL.M. (NYU) und Univ.-Prof. Dr. *DDR. h.c. Michael Lang* für ihre wertvollen Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ BGBl 1976/52.

Von Mitte Dezember 2016 bis Ende Dezember 2018 verfügte die Beschwerdeführerin in C im Bibliotheksgebäude der Gemeinde W über ein eigenes 18,5 m² großes Büro (ohne Internetanschluss, WLAN und Telefon), das sie zu einem Bestandzins von 150 Euro zuzüglich 30 Euro monatlicher Betriebskosten von der Gemeinde angemietet hatte, in dem sie jedoch nur unregelmäßig anwesend war. Bei Begehung durch die Finanzpolizei wurden dort Unterlagen und eine Registrierkasse samt Signaturerstellungseinheit vorgefunden. Ein fremdüblicher Bürobetrieb mit festen Bürozeiten konnte nicht festgestellt werden.

Die Beschwerdeführerin war seit Beginn ihrer Tätigkeit im Juli 2013 entsprechend den Regelungen der Verordnung (EG) 883/2004²⁾ in der österreichischen Kranken- und Pensionsversicherung nach dem Gewerblichen Sozialversicherungsgesetz (GSVG) pflichtversichert und war auch Kammermitglied. Nach ihren Angaben war sie ausschließlich in Österreich tätig, unterliege deshalb gemäß Art 3 lit a VO (EG) 883/2004 dem österreichischen Sozialversicherungsrecht und sei somit auch in Österreich steuerlich zu erfassen. Die Beschwerdeführerin reichte für die Jahre 2013 bis 2016 Einkommensteuererklärungen ein und erklärte darin – unter gleichzeitiger Ausübung der Option zur unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 4 EStG – Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das für die Beschwerdeführerin zuständige Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vermutete hingegen, dass die Arbeit der ungarischen Dolmetscherin nicht in Österreich, sondern in Ungarn ausgeübt worden sei, da auch ihre Kunden fast ausschließlich in Ungarn wohnhaft waren. Damit seien keine (beschränkt steuerpflichtigen) inländischen Einkünfte iSd § 98 Abs 1 Z 2 EStG iVm § 22 Z 1 lit b EStG erzielt worden. Die von der Beschwerdeführerin behauptete inländische Betriebsstätte sei deshalb nur eine „Briefkastenfirma“.

Nachdem das Finanzamt Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 erlassen hatte, wurden im Jahr 2018 nach Durchführung ergänzender Erhebungen durch die Finanzpolizei die Anträge auf Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2013 und 2014 abgewiesen und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Finanzamt mit Beschwerdeverentscheidung als unbegründet abgewiesen. Dagegen richteten sich die Beschwerde an das BFG und die gemäß Art 133 Abs 4 B-VG vom BFG zugelassene ordentliche Revision beim VwGH.

II. BFG zur „festen Geschäftseinrichtung“

Das BFG³⁾ hatte darüber zu entscheiden, ob die Beschwerdeführerin in Österreich zu versteuernde Einkünfte erzielt und eine „feste Einrichtung“ iSd Art 14 Abs 1 DBA Ungarn bestanden hatte. Dem Begriff der „festen Einrichtung“ wurde vom BFG dabei in OECD-konformer Weise⁴⁾ die gleiche Bedeutung und Reichweite beigemessen wie dem Begriff der Betriebsstätte (Art 5 DBA Ungarn) bei unternehmerischer Tätigkeit.

Bezüglich der fallweisen Benützung eines Schreibtisches bei ihrem Auftraggeber B1 in A2 zog das BFG den Schluss, dass dadurch keine „feste Einrichtung“ gemäß Art 14 Abs 1 DBA Ungarn begründet worden ist, da nicht nur ein Schreibtisch, sondern der ganze Raum der Beschwerdeführerin hätte zur Verfügung stehen müssen, samt weite-

²⁾ Verordnung (EG) 883/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29.4.2004 zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit, ABI L 166 vom 30. 4. 2004, S 1.

³⁾ BFG 20. 2. 2020, RV/7102485/2019.

⁴⁾ Im Zuge des Updates 2000 des OECD-MA wurde Art 14 OECD-MA (der sich allerdings noch in vielen österreichischen DBA findet) mit folgender Begründung aus dem OECD-MA eliminiert (OECD-MK zu Art 14 OECD-MA): „That decision reflected the fact that there were no intended differences between the concepts of permanent establishment as used in Article 7 and fixed base, as used in Article 14, or between how profits were computed and tax was calculated according to which of Art. 7 or 14 applied.“

ren Einrichtungsgegenständen (zur Aufbewahrung von benötigten Geschäftsunterlagen) inklusive Hilfsmitteln zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit (Büromaterial etc) der Dolmetscherin.⁵⁾ Eine „*jederzeitige*“ Verfügungsmöglichkeit ist von der Beschwerdeführerin weder behauptet, nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden.

Merkmal einer Betriebsstätte ist, dass in ihr ganz oder teilweise die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird.⁶⁾ Davon kann aber – so das BFG – aufgrund der nur geringfügigen und kurzfristigen Aufenthalte der Beschwerdeführerin in den Räumlichkeiten der B1 in A2 keine Rede sein, weil die Beschwerdeführerin im überwiegenden Ausmaß außerhalb der Räumlichkeiten mit ihren ungarischen Kunden unterwegs gewesen ist (zB Arbeiterkammer, Versicherungsgesellschaften, Behörden).

Auch ein „*Ort der Leitung*“ iSd Art 5 Abs 2 lit a DBA Ungarn ist nicht begründet worden, weil darunter der Ort der Leitung des Gesamtunternehmens und nicht der jeweilige Ort der Leitung der einzelnen Auftragsabwicklung zu verstehen ist. Der Leitungsort des Unternehmens der Beschwerdeführerin befindet sich vielmehr an ihrer ungarischen Wohnstätte, der auch ihr Mittelpunkt der Lebensinteressen (iSd Art 4 Abs 2 lit a DBA Ungarn) gewesen ist. Die berufsbedingte Notwendigkeit, mit ungarischen Kunden, die der deutschen Sprache nicht ausreichend mächtig sind, bei österreichischen Ämtern und Behörden vorzusprechen, kann nicht bewirken, dass dadurch die erzielten Einkünfte in Österreich versteuert werden müssen. Die von der Beschwerdeführerin bei ihrem Auftraggeber B1 genutzten Einrichtungen entsprechen nach dem BFG keiner fremdüblichen „*festen Einrichtung*“ eines selbständig Tätigen (Art 14 DBA Ungarn) bzw einer Betriebsstätte eines Gewerbetreibenden (Art 5 DBA Ungarn) und hatten nur eine Hilfsfunktion, die aber nicht ausreichend war, um Österreich aufgrund des DBA Ungarn ein Besteuerungsrecht zu vermitteln.

Es wurde nicht behauptet, dass sich potenzielle Kunden zu fremdüblichen Geschäftszeiten regelmäßig bei der Beschwerdeführerin an den angegebenen Räumlichkeiten einfinden konnten, um Aufträge zu besprechen, Unterlagen zu bringen oder wieder abzuholen. Das ist mangels weiterer Mitarbeiter und aufgrund der nur stundenweisen Anwesenheit am vorgegebenen Arbeitsplatz, der ohnedies überwiegend von B1 benutzt worden ist, auch nicht möglich gewesen. Außerdem konnte die Beschwerdeführerin die Räumlichkeiten der B1 nicht „*jederzeit*“ (mit eigenem Firmenschlüssel auch außerhalb der Betriebszeiten der B1) benutzen. Das BFG kam sohin zu dem Ergebnis, dass die bloße Mitbenutzung von Räumlichkeiten jedenfalls keine Betriebsstätte oder feste Einrichtung iSd Art 7 iVm Art 5 Abs 1 bzw Art 14 DBA Ungarn begründen konnte.⁷⁾

Dass die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin ab Dezember 2016 überwiegend von ihrem in der Gemeinde W (unmöbliert) angemieteten (und auch in der Folge nicht eingerichteten Büro) unter Heranziehung einer fremdüblichen Mindest-Geschäftsausstattung (Tisch, Sessel, Aufbewahrungskästen, Drucker, Büromaterialien, Geschäftstafel an der Außen- und Innenseite des Gebäudes etc) ausgeübt worden ist, konnte die Beschwerdeführerin weder durch Arbeitsaufzeichnungen über konkrete Kundengespräche im Büro noch durch Vertragsabschlüsse nachweisen oder glaubhaft machen. Im Übrigen erkannte das BFG nicht, dass die Beschwerdeführerin ihre Tätigkeit (wenn auch nur im geringfügigen Ausmaß) nicht auch von ihrem ungarischen Wohnsitz aus entfalten hätte können, insbesondere wo doch auch ihre Kunden aus nahegelegenen ungarischen Gemeinden stammten.

Mangels einer inländischen Betriebsstätte iSd Art 5 DBA Ungarn bzw der regelmäßigen Verfügungsmöglichkeit über eine feste Einrichtung iSd Art 14 DBA Ungarn stand nach

⁵⁾ VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144.

⁶⁾ VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084.

⁷⁾ VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084.

Ansicht des BFG das Besteuerungsrecht an den Einkünften der Beschwerdeführerin in den Streitjahren 2013 bis 2016 ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat Ungarn zu, in dem sich zweifelsfrei der Mittelpunkt der Lebensinteressen der Beschwerdeführerin befunden hatte. Abschließend wies das BFG auch auf den Umstand hin, dass vorbereitende und Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA nicht ausreichen würden, um eine „feste Geschäftseinrichtung“ zu begründen.

Das BFG hat die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und die Abweisung des Antrags der Beschwerdeführerin auf Veranlagung zur Einkommensteuer 2013 und 2014 sowie die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 gemäß § 299 BAO durch das Finanzamt bestätigt.

III. VwGH 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004-7

Begründet mit dem Fehlen höchstgerichtlicher Rechtsprechung betreffend die Voraussetzungen für das Vorliegen einer festen Einrichtung einer Dolmetscherin und Übersetzerin hat das BFG eine ordentliche Revision beim VwGH zugelassen. Der VwGH hat sich im streitgegenständlichen Fall nur mit der Frage der Zuordnung des Besteuerungsrechts auf Grundlage der Art 7 und 14 DBA Ungarn beschäftigt. Ob nicht schon nach innerstaatlichem Steuerrecht die Tatbestandsmerkmale der beschränkten Steuerpflicht gefehlt hatten, wurde nicht beurteilt. Denn auch die Ausübung der Option nach § 1 Abs 4 EStG ändert nichts daran, dass sich der Umfang der Steuerbarkeit nur auf die in § 98 EStG taxativ aufgezählten Inlandseinkünfte beschränkt.⁸⁾

Einleitend bestätigt der VwGH in seinem Beschluss, dass der Begriff der festen Einrichtung iSd Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000⁹⁾ mit dem Begriff der – als Anknüpfungspunkt für die Zuteilung von Unternehmensgewinnen gemäß Art 7 OECD-MA dienenden – „Betriebsstätte“ iSd Art 5 OECD-MA inhaltsgleich ist und im selben Sinne ausgelegt werden muss.¹⁰⁾ Demnach gelten für das Vorliegen einer Betriebsstätte und einer festen Einrichtung idente Voraussetzungen.¹¹⁾ Deshalb war die in der Revision umfangreich behandelte Frage, ob die Revisionswerberin Einkünfte aus freiem Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art iSd Art 14 DBA Ungarn bezieht oder es sich um „gewerbliche“ Einkünfte (Unternehmensgewinne) iSd Art 7 OECD-MA handelt, für das Verfahren ohne Bedeutung.¹²⁾ Die Frage der für die Begründung einer „festen Geschäftseinrichtung“ nötigen Verfügungsmacht beantwortet der VwGH unter Verweis auf die Vorjudikatur¹³⁾ in zwei Sätzen.

„Zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte – im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung gemäß Art. 5 Abs. 1 OECD-MA – gehört u.a. die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über die für die unternehmerische Tätigkeit genutzten Räumlichkeiten. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Möglichkeit der Mitbenutzung eines Schreibtisches in Büroräumlichkeiten eines anderen Steuerpflichtigen nicht ausreichend, um die Verfügungsmacht über die feste Geschäftseinrichtung zu bejahen.“¹⁴⁾

Der VwGH rügt im Übrigen, dass das BFG die Revision mit der Begründung zugelassen hat, dass eine Rechtsprechung des VwGH betreffend die Voraussetzungen fester

⁸⁾ Jakom/Marschner, EStG¹⁵ (2021) § 1 Rz 63.

⁹⁾ OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, as it read on 1 June 1998 (1998).

¹⁰⁾ VwGH 15. 2. 2006, 2001/13/0319.

¹¹⁾ VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084; 18. 3. 2004, 2000/15/0118; Bendlinger/Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 14 Rz 2.

¹²⁾ VwGH 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004-7, Rz 15.

¹³⁾ VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144; 21. 5. 1997, 96/14/0084; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts³ (2016) 76 ff, und Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 98 ff.

¹⁴⁾ VwGH 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004-7, Rz 15.

Einrichtungen einer Dolmetscherin und Übersetzerin fehlt. Die Revision hat kein eigenständiges Vorbringen zur Zulässigkeit enthalten, sondern verweist lediglich auf die Zulässigkeitsbegründung des BFG.¹⁵⁾ Das BFG hat keine Rechtsfrage aufgezeigt, der iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt. Der bloße Umstand, dass eine Entscheidung des VwGH zu einem der Entscheidung des VwGH völlig vergleichbaren Sachverhalt zu einer bestimmten Rechtsnorm fehlt, begründet nach dem VwGH noch keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung.¹⁶⁾

IV. Kritische Würdigung

1. Ein gewollter steuerlicher Nexus?

In der Regel vermeiden grenzüberschreitend tätige Unternehmen – insbesondere aufgrund des damit verbundenen Verwaltungsaufwands –, außerhalb ihres Ansässigkeitsstaates einen steuerlichen Nexus in Form einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung zu begründen. Im gegenständlichen Fall hat sich die in Ungarn ansässige Diplom-Dolmetscherin und Übersetzerin hingegen darum bemüht, in Österreich den Bestand einer Betriebsstätte oder feste Geschäftseinrichtung zu argumentieren. Wenngleich deren Beweggründe aus den Entscheidungen von BFG und VwGH nicht ableitbar sind, könnte das Bemühen seine Ursachen im europäischen Sozialversicherungsrecht haben, um durch den Bestand einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung die sozialversicherungsrechtliche Zuständigkeit Österreichs zu untermauern. Denn gemäß Art 11 Abs 1 VO (EG) 883/2004 unterliegen Personen, für die diese Verordnung gilt, nur den Rechtsvorschriften eines einzigen Mitgliedstaates. Dabei gilt der in Art 11 Abs 3 lit a VO (EG) 883/2004 verankerte Grundsatz, wonach eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine Beschäftigung oder selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaates unterliegt (Territorialprinzip).¹⁷⁾ Beweggrund für das Bemühen, einen steuerlichen Nexus in Österreich zu begründen, könnten allerdings auch „Unregelmäßigkeiten“ iZm der Besteuerung im Ansässigkeitsstaat Ungarn, der Abzug von in Ungarn nicht abzugsfähigen Aufwendungen, aber auch die Geltendmachung oder der Vortrag von Verlusten in Österreich gewesen sein. Es sei an dieser Stelle aber dahingestellt, aus welchen Gründen auch immer die in Ungarn ansässige Revisionswerbende die Begründung einer (beschränkten) Steuerpflicht in Österreich durchsetzen wollte, zumal sich über die wahren Hintergründe nur mutmaßen lässt.

2. Beschränkte Steuerpflicht in Österreich?

Das Finanzamt hat die Frage des Bestehens einer Steuerpflicht schon nach nationalem Recht in Frage gestellt. Gemäß § 98 Abs 1 Z 2 EStG sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wozu gemäß § 22 Z 1 lit b TS 6 EStG auch Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Dolmetscher und Übersetzer zählen, nämlich nur dann beschränkt steuerpflichtig, wenn die Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist. Dass die Beschwerdeführerin im Inland persönlich tätig geworden ist (§ 98 Abs 1 Z 2 TS 1 EStG),¹⁸⁾ konnte aufgrund der Standortüberprüfungen der Finanzpolizei nicht festgestellt werden. Vielmehr ist das Finanzamt davon ausgegangen, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin nicht in Österreich, sondern in Ungarn erbracht worden sind. Auch der Verwertungsstatbestand (§ 98 Abs 1 Z 2 TS 2 EStG), der erforder-

¹⁵⁾ VwGH 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004-7, Rz 13.

¹⁶⁾ VwGH 3. 3. 2022, Ra 2020/15/0024; 21. 3. 2022, Ra 2019/15/0039; 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004-7, Rz 15.

¹⁷⁾ Bendlinger, Auslandsentsendungen in der Praxis des internationalen Steuer- und Sozialversicherungsrechts³ (2018) 395.

¹⁸⁾ Zu diesem sogenannten „Tätigkeitsprinzip“ des § 98 Abs 1 Z 2 TS 1 EStG siehe Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht² (2019) VII/41.

dert, dass der wirtschaftliche Erfolg der selbständigen Arbeit der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar zu dienen bestimmt ist,¹⁹⁾ wurde vom Finanzamt nicht als erfüllt angesehen. Die von der Beschwerdeführerin entgegengenommenen Aufträge seien fast ausschließlich von ungarischen Kunden erteilt worden, sodass das wirtschaftliche Ergebnis der Übersetzungsarbeit diesen Personen zukomme. Damit würde die Arbeit der Beschwerdeführerin – nach Ansicht des Finanzamts – nicht in Österreich, sondern in Ungarn verwertet. Dieser Schluss ist aber keinesfalls zwingend, zumal der Erfolg der Übersetzungstätigkeit sehr wohl auch als der inländischen Volkswirtschaft unmittelbar dienlich angesehen werden könnte, wenn etwa eine Dolmetscherdienstleistung zwar an einen ungarischen Kunden, aber zB für Zwecke eines Amtsbesuches in Österreich erbracht wird. Nicht ohne Grund werden die Judikatur und die Verwaltungspraxis zum schwer fassbaren Verwertungstatbestand des § 98 Abs 1 Z 2 TS 2 EStG als „überaus kasuistisch und widersprüchlich“²⁰⁾ bezeichnet.²¹⁾

Hervorzuheben ist, dass die Gerichte schon bei Prüfung des innerstaatlichen Steuerrechts das Bestehen eines Steueranspruches verneinen hätten können. Auch der VwGH prüft in der Regel zunächst das Bestehen eines innerstaatlichen Steuertatbestands und erst in einem zweiten Schritt, ob Österreich das Besteuerungsrecht durch ein DBA genommen ist.²²⁾ Im hier gegenständlichen Verfahren haben sich sowohl das BFG als auch der VwGH nur mit der Zuordnung des Besteuerungsrechts auf Grundlage des Art 7 bzw Art 14 DBA Ungarn befasst.

3. Frage der anzuwendenden abkommensrechtlichen Verteilungsnorm

Der Frage, ob die von der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte unter die Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne iSd Art 7 DBA Ungarn iVm Art 5 DBA Ungarn (Betriebsstättendefinition) oder unter jene aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit ähnlicher Art iSd Art 14 DBA Ungarn fallen, wurde vom VwGH keine Bedeutung beigemessen. Denn für das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA und einer festen Einrichtung iSd Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 würden idente Voraussetzungen gelten, belegt dadurch, dass im Zuge des Updates 2000 des OECD-MA der Art 14 OECD-MA auf Grundlage des Berichts²³⁾ einer vom OECD-Steuerausschuss eingesetzten Arbeitsgruppe ersatzlos gestrichen worden ist. Auch der OECD-MK zu Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 verweist darauf, dass die zu Art 7 OECD-MA ergangenen Grundsätze der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung als Leitlinie zur Anwendung und Auslegung des Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 herangezogen werden können.²⁴⁾ Der Be-

¹⁹⁾ Zu diesem sogenannten „Wirkungsprinzip“ des § 98 Abs 1 Z 2 TS 2 EStG siehe *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², VII/43.

²⁰⁾ So *Kofler in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², VII/42 mit umfassenden Judikatur- und Literaturnachweisen.

²¹⁾ In der Literatur zum Verwertungstatbestand iSd § 98 Abs 1 Z 2 und Z 4 EStG wurden im Lichte des Bestimmtheitsgebots gar verfassungsrechtliche Bedenken angemeldet, siehe *Lang*, Beschränkte Steuerpflicht durch Verwertung im Inland, SWI 1993, 356 (356 ff). Ähnlich auch *Endfellner*, Der Verwertungstatbestand des § 98 Z 2 und 4 EStG, SWI 2003, 117 (117 ff).

²²⁾ VwGH 20. 12. 2016, Ro 2015/15/0010, Rz 25; Rz 33 EStR; EAS 3048 vom 24. 4. 2009. Zur in der Literatur häufig als „Drei-Stufen-Technik“ bezeichneten Prüfungsreihenfolge siehe *Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht², XXI/1; *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Einl Rz 41 ff; *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes/Daurer*, Internationales Steuerrecht, Z 0 Rz 96 ff. Freilich ist die Einhaltung dieser Prüfungsreihenfolge keinesfalls zwingend, solange nicht vernachlässigt wird, dass das DBA selbst keine Steuerpflicht begründen kann. Häufig ist es aber zweckmäßig, die Prüfung eines internationalen Steuerfalls mit der Prüfung des nationalen Rechts zu beginnen.

²³⁾ OECD, Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, Issues in International Taxation No 7 (2020).

²⁴⁾ Tz 3 OECD-MK zu Art 14 OECD-MA 1998.

etriebsstättenbegriff des Art 5 OECD-MA weicht lediglich dahingehend vom Begriff der festen Einrichtung des Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 ab, als Letzterer weder ein Äquivalent zur Bau- und Montagebetriebsstätte in Art 5 Abs 3 OECD-MA noch einen Katalog an ausgenommenen Hilfsbetriebsstätten wie in Art 5 Abs 4 OECD-MA und auch keine korrespondierende Bestimmung zur in Art 5 Abs 5 OECD-MA verankerten Vertreterbetriebsstätte kennt.²⁵⁾ Da im hier diskutierten Fall das Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 DBA Ungarn (ident mit Art 5 Abs 1 OECD-MA) oder einer festen Einrichtung iSd Art 14 DBA Ungarn (ident mit Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000) strittig war, sind diese begrifflichen Differenzen hier aber nicht von Belang.

Da Dolmetscher und Übersetzer in der demonstrativen Aufzählung²⁶⁾ von Tätigkeiten, die als „freier Beruf“ gelten, in Art 14 Abs 2 DBA Ungarn nicht genannt sind, ist eine mögliche Einordnung unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gemäß Art 3 Abs 2 OECD-MA unter autonomer Auslegung des Begriffs „freie Berufe“ zu ermitteln oder – sofern eine autonome Auslegung ergebnislos bliebe²⁷⁾ – durch Rückgriff auf innerstaatliches Recht zu klären. Da die Legaldefinition des Begriffs „freie Berufe“ zB auch „literarische Tätigkeit“ umfasst, sprechen gute Gründe dafür, auch Einkünfte von Dolmetschern und Übersetzern in autonomer Auslegung unter Art 14 DBA Ungarn zu subsumieren. Der Begriff „literarisch“ kann unmittelbar mit der Verschriftlichung von Sprache assoziiert werden. Sohin liegt der Schluss nahe, auch die sprachlichen Fähigkeiten zur schriftlichen und mündlichen Übersetzung als von der demonstrativen Aufzählung der freien Berufe in Art 14 Abs 2 DBA Ungarn erfasst zu sehen. Aber selbst dann, wenn man subsidiär nationales österreichisches Recht als auslegungsrelevant erachtet, wären die Einkünfte abkommensrechtlich der Verteilungsnorm des Art 14 DBA Ungarn zuzuordnenden, da Einkünfte aus der „Berufstätigkeit der Dolmetscher und Übersetzer“ nach österreichischem Recht in § 22 Abs 1 lit b EStG ausdrücklich unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit fallen.²⁸⁾

Ungeachtet dessen, dass der VfGH der Frage, ob die ungarische Dolmetscherin Einkünfte iSd Art 7 DBA Ungarn oder Art 14 DBA Ungarn erwirtschaftet hatte, keine Bedeutung beimisst, ist festzuhalten, dass Einkünfte iSd Art 14 DBA Ungarn im Regelfall durch das persönliche Tätigwerden einer Person unter Einsatz besonderer Kenntnisse und Fähigkeiten gekennzeichnet sind, die auch nur innerhalb enger Grenzen international verlagert werden können.²⁹⁾ Der Steuerpflichtige muss seine Tätigkeit im Quellenstaat nicht nur persönlich ausüben, sondern es muss die Tätigkeit auch funktional der festen Einrichtung zurechenbar sein.³⁰⁾ Die Beschwerdeführerin konnte aber offenbar weder ihr persönliches Tätigwerden noch eine funktionale Zuordnung ihrer Sprachdienstleistungen zu einer festen Einrichtung in Österreich glaubhaft nachweisen, so dass der für das Verfahren relevante Sachverhalt offensichtlich auch in freier Beweiswürdigung durch die Behörde ermittelt worden ist.

²⁵⁾ Ausführlich zu diesem Umstand siehe *Bendlinger/Waser in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 14 Rz 17. Tz 2 OECD-MK zu Art 14 OECD-MA 1998.

²⁶⁾ Siehe zB die überzeugenden Ausführungen von *Lang*, *Tax Treaty Interpretation – A Response to John Avery Jones*, BIT 2020, 660 (666): „Under the logical order of article 3 (2) of the OECD Model, treaty definitions come first, context comes second and domestic law last.“

²⁷⁾ VfGH 25. 11. 1992, 91/13/0144 (zur abkommensrechtlichen Einordnung von Einkünften wesentlich beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG).

²⁸⁾ VfGH 23. 6. 2014, SV 2/2013, Rz 49 f; *Lang*, *Doppelbesteuerungsabkommen und Gleichheitsgrundsatz*, SWI 2014, 58 (58); *Lang*, *Die Konsequenzen des VfGH-Erkenntnisses zum DBA Liechtenstein*, SWI 2014, 402 (407); *Allgäuer*, *Befreiungsmethode für Einkünfte aus selbständiger Arbeit verfassungskonform*, WT 2014, 220 (220 ff); *Schmidjell-Dommes*, *Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – VfGH: Art 14 DBA Liechtenstein ist verfassungskonform*, SWI 2014, 397 (397).

³⁰⁾ Verweis auf VfGH 19. 3. 2008, 2005/15/0076; *Beiser/Zorn*, *Kanzleiverlegung nach Liechtenstein?* RdW 2008, 357 (357 ff).

Da jedoch der VwGH bereits mehrfach ausgesprochen hatte, dass der in Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 verwendete Begriff der „festen Einrichtung“ mit dem Begriff der – als Anknüpfungspunkt für die Zuteilung von Unternehmensgewinnen nach Art 7 DBA Ungarn dienenden – „Betriebsstätte“ iSd Art 5 OECD-MA inhaltsgleich und im selben Sinne auszulegen ist,³¹⁾ hat sich der VwGH in weiterer Folge nur mit der Auslegung des Begriffs der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 DBA Ungarn auseinandergesetzt.

V. Verfügungsmacht als Tatbestandsmerkmal des Betriebsstättenbegriffs iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA

1. Auslegung auf Grundlage des OECD-MK

Das Tatbestandsmerkmal der „Verfügungsmacht“ wird in Art 5 Abs 1 OECD-MA nicht ausdrücklich genannt, sondern wird seit 1977 im OECD-MK als Tatbestandsmerkmal gefordert.³²⁾ Demnach ist es für den Bestand einer Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA ausreichend, dass der Unternehmer „[...] simply has a certain amount of space at its disposal [...]“³³⁾ – unabhängig davon, ob die Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen, gemietet sind „[...] or are otherwise at the disposal of the enterprise“.³⁴⁾ Die Verfügungsmacht wird als Bindeglied zwischen der Geschäftseinrichtung und dem Dienen dieser Einrichtung zum Zwecke der unternehmerischen Betätigung betrachtet.³⁵⁾ Als Beispiele nennt der OECD-MK einen Marktstand oder einen in einem Zolllager permanent zugewiesenen Lagerplatz.³⁶⁾ Ein förmliches Nutzungsrecht muss nicht bestehen.³⁷⁾ Selbst die rechtswidrige Besetzung von Räumen schließt das Vorliegen von Verfügungsmacht nicht zwingenderweise aus.³⁸⁾

Der OECD-MK betont ausdrücklich, dass eine feste Geschäftseinrichtung auch in den Geschäftsräumen eines anderen Unternehmens begründet werden kann,³⁹⁾ wenn zB ein Unternehmen dauerhaft über Einrichtungen oder Teile davon ständig verfügen kann, die einem anderen Unternehmen gehören („[...] where the foreign enterprise has at its constant disposal certain premises or a part thereof owned by the other enterprise [...]“).⁴⁰⁾ Ob ein bestimmter Ort zur „[...] festen Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird [...]“ mutieren kann, soll von der Nutzungsbefugnis, der Nutzungsdauer und der Art der dort ausgeübten Tätigkeit abhängig sein.⁴¹⁾ Es bedarf keines exklusiven Nutzungsrechts.⁴²⁾ Nach den Ausführungen im OECD-MK ist ein Mitbenutzungsrecht an der Einrichtung ausreichend, solange dort über einen längeren Zeitraum regelmäßig Tätigkeiten ausgeübt werden.⁴³⁾ Das soll nicht gelten, wenn an einem bestimmten Ort nur sporadisch und

³¹⁾ Siehe ua die vom VwGH zitierte Entscheidung VwGH 15. 2. 2006, 2001/13/0319.

³²⁾ Ausführlich siehe *Bendlinger* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 5 Rz 29.

³³⁾ Tz 10 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁴⁾ Tz 10 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁵⁾ *Puls* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch² (2018) Rz 2.53. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass – wie oben bereits erwähnt – die ausgeübte Tätigkeit funktional der festen Einrichtung auch tatsächlich zurechenbar sein muss.

³⁶⁾ Tz 10 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁷⁾ Tz 12 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁸⁾ Tz 11 und Tz 12 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁹⁾ Tz 10 Satz 5 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁰⁾ Tz 10 Satz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴¹⁾ Tz 12 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴²⁾ Tz 12 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴³⁾ Tz 12 Satz 5 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „This will also be the case where an enterprise is allowed to use a specific location that belongs to another enterprise or that is used by a number of enterprises and performs its business activities at the location on a continuous basis during an extended period of time.“

gelegentlich Tätigkeiten ausgeübt werden (zB kurzfristige Besuche von Mitarbeitern der Mutter- bei der Tochtergesellschaft).⁴⁴⁾

Die Versuche des OECD-Steuerausschusses, das für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung notwendige Maß der Verfügungsmacht anhand von Beispielen zu definieren, werfen mehr Fragen auf als sie beantworten können. So sollen Besuche eines Vertreters beim Einkaufschef eines Kunden⁴⁵⁾ oder die tägliche Nutzung der Laderampe eines Warenlagers durch einen Lieferanten⁴⁶⁾ keinen steuerlichen Nexus begründen, zumal „[...] *the mere presence of an enterprise at a particular location does not necessarily mean that that location is at the disposal of the enterprise*“.⁴⁷⁾ Wird einem Arbeitnehmer eines Auftraggebers in den Geschäftsräumen seines Auftragnehmers jedoch langfristig ein Büro zur Verfügung gestellt, um sicherzustellen, dass dieser seine vertraglichen Verpflichtungen erfüllt, soll dadurch – bei Erfüllung aller anderen Tatbestandsmerkmale – eine feste Geschäftseinrichtung begründet werden.⁴⁸⁾ Auch ein Anstreicher, der über einen Zeitraum von zwei Jahren jede Woche drei Tage im Bürogebäude seines wichtigsten Kunden die Wände streicht, soll dort, „[...] *where he is performing the most important functions of his business (i.e. painting) constitute a permanent establishment* [...]“.⁴⁹⁾ Das soll jedoch dann nicht gelten, wenn er das in dem Bürogebäude für verschiedene Auftraggeber praktiziert.⁵⁰⁾

2. Bisherige Rechtsprechung des VwGH

In der österreichischen Rechtsprechung finden sich nur wenige Entscheidungen, die sich mit dem DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriff im Allgemeinen und dem Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht im Besonderen beschäftigen. Zur Frage der Begründung einer festen Einrichtung iSd DBA Spanien durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer hat der VwGH⁵¹⁾ ein Mitbenutzungsrecht an einem Schreibtisch nicht für ausreichend angesehen. Nach dem VwGH bedarf es eines Raumes, in welchem dieser Schreibtisch steht und in dem auch weitere Einrichtungsgegenstände und Hilfsmittel zur Ausübung der Geschäftsführertätigkeit vorhanden sein müssen. IZm der Abwicklung eines Beratungsauftrags durch eine schweizerische Kapitalgesellschaft und der Einräumung eines Mitbenutzungsrechts an Büroräumen des Auftraggebers, in dem Letzterer Unterlagen aufbewahrt hatte, was in untergeordnetem Ausmaß zu einem Betreten des Raumes durch dessen Mitarbeiter geführt hat, sah der VwGH⁵²⁾ die für die Annahme einer Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 DBA Schweiz notwendige Verfügungsmacht des Beratungsunternehmens für gegeben an. In einem anderen Fall, bei dem ein österreichischer Produzent von Blütenpollen einen in der Schweiz ansässigen Agraringenieur als Berater bzw Konsulent beschäftigt hatte, dem eine maßgebliche Stellung in der Führung des Betriebs zukam und der seine Arbeit teils auf den Feldern, teils in der als Bearbeitungsbetrieb eingerichteten Scheune, teils in einem zur Mitbenutzung bereitgestellten Bürocontainer ausgeübt hatte, hielt der VwGH⁵³⁾ – unter Bezugnahme auf ein VwGH-Erkenntnis aus 1991⁵⁴⁾ zum gewerbesteuerlichen Betriebsstättenbegriff – fest, dass die Anforderungen an den Umfang betrieblicher Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind,

⁴⁴⁾ Tz 12 Satz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁵⁾ Tz 13 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁶⁾ Tz 16 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁷⁾ Tz 12 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁸⁾ Tz 15 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁹⁾ Tz 17 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁰⁾ Tz 24 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵¹⁾ VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144.

⁵²⁾ VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084.

⁵³⁾ VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

⁵⁴⁾ VwGH 1. 10. 1991, 90/14/0257.

umso geringer sind, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb einer festen örtlichen Anlage vollzieht, und ging vom Bestand einer Betriebsstätte des Agraringenieurs aus. Wohl auch deshalb, weil dem Agraringenieur die Einrichtungen dauerhaft über mehrere Jahre (über ein bloßes Mitbenutzungsrecht hinausgehend) zur Verfügung gestanden sind, wenngleich die Inlandsaufenthalte jährlich auf weniger als sechs Monate (während der Erntekampagne von Mai bis August) begrenzt waren und dort der Kern seiner Unternehmenstätigkeit ausgeübt worden ist. Zur Annahme einer Verfügungsmacht ist es auch nicht erforderlich, dass Anlagen und Einrichtungen im Eigentum des Unternehmens stehen oder von diesem gemietet werden, sondern es genügt vielmehr, dass sie für unternehmerische Zwecke ständig zur Verfügung stehen.

3. Bisherige Rechtsprechung des BFH

Die vom deutschen BFH an den Tatbestand der Verfügungsmacht gestellten Anforderungen sind im Vergleich zur Judikatur der deutschen Finanzgerichte⁵⁵⁾ wesentlich strenger. Der BFH setzt für den Bestand einer Betriebsstätte bzw festen Einrichtung voraus, dass der Unternehmer eine Rechtsposition innehat, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres entzogen werden oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres verändert werden kann.⁵⁶⁾ Der BFH geht davon aus, dass es dem Unternehmer möglich sein muss, andere von der Nutzung einer Einrichtung auszuschließen, ohne dass diese dies verhindern könnten.⁵⁷⁾ Die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raumes oder einer Grundstücksfläche im Interesse eines anderen sowie deren bloße tatsächliche Mitbenutzung sind nach dem BFH weder nach innerstaatlichem noch nach DBA-Recht für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichend.⁵⁸⁾ Dass ein Unternehmen auch in fremden Räumen eine Betriebsstätte begründen kann, ist allerdings unbestritten.⁵⁹⁾ Bei bloßen Mitbenutzungsmöglichkeiten, zB durch Nutzung eines Raumes in der Privatwohnung eines Arbeitnehmers ohne vertragliche Grundlage durch den Arbeitgeber, fehlt es nach deutscher Rechtsprechung sowohl nach innerstaatlichem als auch nach DBA-Recht an der für den Bestand einer Betriebsstätte notwendigen Mindestvoraussetzung einer mindestens allgemein rechtlichen Absicherung der Verfügungsmacht.⁶⁰⁾ Die nicht ausreichend rechtlich gesicherte, lediglich tatsächliche Mitbenutzung von Einrichtungen reicht demnach nicht aus, um eine Betriebsstätte unterstellen zu können.⁶¹⁾

Dem Betrieb und der Wartung von Kampfsimulator-Systemen auf einem US-Militärgeleände wurde aufgrund der ungehinderten Zugangsmöglichkeit des wartenden Unternehmens zu den auf dem Kasernengelände genutzten Räumen vom BFH Betriebsstateneigenschaft zuerkannt.⁶²⁾ Reinigungsarbeiten von Militärflugzeugen auf einem deutschen NATO-Militärflughafen durch Mitarbeiter eines ausländischen Unternehmens wurden jedoch nicht als betriebsstättenbegründend angesehen, weil dem Unternehmen nur ein Aufenthaltsraum als Umkleide- und Pausenraum zur Verfügung ge-

⁵⁵⁾ FG Baden-Württemberg 14. 10. 2021, 3 L 589/19; *Bendlinger*, Betriebsstätten begründende Mitbenutzung von Geschäftsräumen, WT 2022, 30 (30 ff).

⁵⁶⁾ BFH 17. 3. 1982, I R 189/79, BStBl II 1982, 624; 29. 4. 1987, I R 118/83, BFH/NV 1988, 122; 8. 5. 1988, VII R 270/81, BFH/NV 1988, 735; 3. 2. 1993, I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462.

⁵⁷⁾ BFH 25. 5. 2000, III R 20/97, BStBl II 2001, 365; *Reiser/Cortez*, Betriebsstättenbegriff im Wandel, IStR 2013, 6 (7).

⁵⁸⁾ BFH 11. 10. 1989, I R 77/88, BStBl II 1990, 166; 7. 6. 2000, III R 9/96, BStBl II 2000, 592.

⁵⁹⁾ BFH 30. 1. 1974, I R 87/72, BStBl II 1974, 32; *Beduhn/Staudler*, Betriebsstättenbegründung bei Dienstleistungserbringung in fremden Räumen aus Sicht des deutschen Steuerrechts – ein Update, IStR 2019, 561.

⁶⁰⁾ BFH 11. 10. 1989, I R 77/88, BStBl II 1990, 166; 16. 5. 1990, I R 113/87, BStBl II 1990, 983; 3. 2. 1993, I R 80-81/91, BStBl II 1993, 462; 19. 2. 1999, III B 99/98, BFH/VN 1999, 971; 12. 9. 2000, II B 48/99; 23. 5. 2002, III R 8/00, BStBl II 2002, 512; 22. 4. 2009, I B 196/08, BFH/NV 2009, 1588.

⁶¹⁾ BFH 19. 2. 1999, III B 99/98, BFH/NV 1999, 971.

⁶²⁾ BFH 14. 7. 2004, I R 106/03, BFH/NV 2005, 154.

standen ist und bloßes Tätigwerden nicht zur Begründung einer Betriebsstätte führen kann.⁶³⁾

Aufgrund der vertraglichen Überantwortung von Geschäftsführungsaufgaben einer als Limited Partnership geführten britischen (substanzlosen) Fondsgesellschaft an eine Managementgesellschaft wurde infolge des Zugriffs in Gestalt einer (vertraglich eingeräumten) Verfügungsmöglichkeit der Fondsgesellschaft über die Räume der Managementgesellschaft eine Betriebsstätte angenommen.⁶⁴⁾ Ein Schließfach, das einem Ingenieur in einem Flugzeughangar zur ausschließlichen Nutzung zur Verfügung stand, wurde vom BFH als für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung ausreichend angesehen.⁶⁵⁾ Eine Einrichtung müsse nämlich nicht dauernd benutzt werden, sie muss dem Unternehmen „gewöhnlich“ zur Verfügung stehen. Um eine Betriebsstätte zu begründen, müsse die Einrichtung – auch während der Abwesenheit des Unternehmens – dazu bestimmt sein, der jeweiligen Berufstätigkeit zu dienen.⁶⁶⁾ Bei einem Unternehmensberater ist das aber nicht der Fall, wenn die Geschäftseinrichtung während seiner Abwesenheit der Tätigkeit eines anderen Unternehmens dient.⁶⁷⁾

4. Österreichische Verwaltungspraxis

Die bisherige österreichische Verwaltungspraxis hat sich hinsichtlich des Tatbestandsmerkmals der Verfügungsmacht im Wesentlichen an den Ausführungen des OECD-MK orientiert. Der Bestand einer Betriebsstätte wurde verneint, wenn zB eine liechtensteinische Tanzschule wöchentlich einen Turnsaal auf österreichischem Staatsgebiet mitbenutzt,⁶⁸⁾ Gasthausräumlichkeiten für Verkaufsveranstaltungen in Anspruch genommen werden,⁶⁹⁾ Beratungsleistungen in verschiedenen Räumlichkeiten des beratenen Unternehmens erbracht werden,⁷⁰⁾ ein ausländischer Tennistrainer einen hoteleigenen Tennisplatz mitbenutzt⁷¹⁾ oder eine Fußballschule drei bis vier Mal jährlich fünftägige Fußballkurse veranstaltet.⁷²⁾ Gleiches gilt nach Ansicht des BMF für die periodische Mitbenutzung eines Schreibtisches,⁷³⁾ die Nutzung allgemeiner Meeting-Räume iZm einer längerfristigen Spezialberatung zur Implementierung von Software,⁷⁴⁾ die bloße Mitbenutzung von EDV-Einrichtungen und Besprechungsräumen einer Bank⁷⁵⁾ oder die Mitbenutzung einer im Eigentum eines Dritten stehenden Computeranlage durch einen ausländischen Internetanbieter.⁷⁶⁾

Der Bestand einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA bedarf auch nach Ansicht des BMF demnach der dauerhaften Zuweisung eines bestimmten Arbeitsplatzes.⁷⁷⁾ In einem dauerhaft eingerichteten Arbeitsplatz in einem Großraumbüro hat das BMF jedoch sehr wohl eine feste Geschäftseinrichtung erkannt, weil deren Bestand keine Verfügungsmacht über einen gesamten Raum voraussetzen würde, son-

⁶³⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07, BStBl II 2008, 922.

⁶⁴⁾ BFH 24. 8. 2011, I R 46/10, BStBl II 2014, 764.

⁶⁵⁾ BFH 9. 1. 2019, I B 138/2017, BFH/NV 2019, 681; *Bendlinger*, Ein Schließfach als Betriebsstätte, SWK 8/2020, 434 (434 ff); *Kurtert/Porebski*, Ausweitung des Betriebsstättenbegriffs: Das Schließfach als inländische feste Einrichtung? PStB 2019, 338 (338 ff).

⁶⁶⁾ BFH 12. 10. 1978, I R 69/75, BStBl II 1979, 64.

⁶⁷⁾ BFH 28. 6. 2006, I R 92/05, BStBl II 2007, 100.

⁶⁸⁾ EAS 1613 vom 13. 3. 2000.

⁶⁹⁾ EAS 437 vom 4. 5. 1997.

⁷⁰⁾ EAS 736 vom 19. 10. 1995.

⁷¹⁾ EAS 1190 vom 15. 12. 1997.

⁷²⁾ EAS 3367 vom 13. 10. 2015. *Mayer/Orlet*, SWI-Jahrestagung: Deutsche Fußballtrainer in österreichischer Fußballschule, SWI 2016, 17 (17 ff).

⁷³⁾ EAS 993 vom 18. 12. 1996.

⁷⁴⁾ EAS 3089 vom 21. 9. 2009.

⁷⁵⁾ EAS 1730 vom 9. 10. 2000.

⁷⁶⁾ EAS 926 vom 20. 8. 1996.

⁷⁷⁾ EAS 3384 vom 24. 7. 2017.

dem auch die Verfügungsmöglichkeit über einen abgegrenzten Raumteil bzw den darin dauerhaft überlassenen Arbeitsplatz ausreichend sei.⁷⁸⁾ Denn es sei nicht der Büroraum, sondern der darin dauerhaft überlassene Arbeitsplatz, der als Betriebsstätte qualifiziert werden müsse. Dabei stellt das BMF regelmäßig darauf ab, dass neben einer mehr als sechsmonatigen Verfügungsmöglichkeit die Berechtigung bestehen muss, andere von der Raumnutzung auszuschließen.⁷⁹⁾ Auch iZm Holzschlaggerungsarbeiten eines ausländischen Unternehmens in einem österreichischen Forstrevier hat das BMF festgehalten, dass dann, wenn dem Unternehmen nicht die Verfügungsmacht über das gesamte Forstrevier mit einer solchen Intensität zukommt, dass es andere von der Nutzung des Forstreviers ausschließen könnte, keine Betriebsstätte des ausländischen Unternehmens angenommen werden kann.⁸⁰⁾ Im Betrieb von WC-Anlagen und Waschräumen österreichischer Autobahntankstellen durch einen ausländischen Unternehmer wurde eine feste Geschäftseinrichtung erkannt.⁸¹⁾ iZm Reinigungsarbeiten eines ausländischen Unternehmens in österreichischen Hotels unterstellt das BMF, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens kaum vorstellbar sei, dass eine zehnmonatige Anwesenheit des Reinigungspersonals ohne inländischen Stützpunkt mit innerstaatlicher (§ 29 BAO) und abkommensrechtlicher (Art 5 OECD-MA) Betriebsstätteneigenschaft erfolgen könne.⁸²⁾ In zwei ähnlichen Fällen, bei dem es um die Frage der Betriebsstätteneigenschaft des Umkleieraumes für Reinigungspersonal ging, hat das BMF auf dessen Nutzungsintensität (Festlegung von Einsatzplänen, arbeitslenkende Maßnahmen) abgestellt⁸³⁾ bzw auf den Umstand, ob ohne die Nebenräumlichkeiten der Reinigungsauftrag noch betriebswirtschaftlich sinnvoll erfüllt hätte werden können.⁸⁴⁾ Einem im Hangar und im freien Gelände selbständig tätigen Flugzeugmechaniker wurde vom BMF keine Betriebsstätte unterstellt,⁸⁵⁾ sehr wohl aber ausländischen Pflegekräften aufgrund der Verfügungsmöglichkeit über die ihnen überlassenen Teile der Wohnung der zu pflegenden Person.⁸⁶⁾

Unter Hinweis auf die deutsche Rechtsprechung⁸⁷⁾ fordert auch das BMF⁸⁸⁾ im Hinblick auf die dienende Funktion einer festen Geschäftseinrichtung für die betriebliche Tätigkeit eine organisatorische Verfestigung und Dauerhaftigkeit, die eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht des Unternehmens voraussetzt, über eine bloße Mitbenutzung hinausgeht und mit der Überlassung einer Rechtsposition verbunden sein muss, die dem Nutzenden nicht mehr ohne Weiteres entzogen oder die ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres verändert werden kann. Demnach kann die bloße Mitbenutzung eines Raumes für sich genommen noch keine Betriebsstätte begründen.⁸⁹⁾ Eine untergeordnete Mitbenutzung bzw ein in untergeordnetem Ausmaß wahrgenommenes Betretungsrecht durch andere sei für die Annahme einer Betriebsstätte unschädlich.⁹⁰⁾ Bloßes Tätigwerden in den Räumlichkeiten des Vertragspartners genügt aber für sich genommen selbst dann nicht zur Begründung der nötigen Verfügungsmacht, wenn die Aktivitäten über mehrere Jahre hinweg erbracht werden.⁹¹⁾ Ist

⁷⁸⁾ EAS 1613 vom 13. 3. 2000; EAS 1941 vom 15. 10. 2001; EAS 1969 vom 10. 1. 2002.

⁷⁹⁾ EAS 736 vom 19. 10. 1995.

⁸⁰⁾ EAS 2535 vom 6. 12. 2004.

⁸¹⁾ Erläss des BMF vom 24. 9. 2009, Salzburger Steuerialog 2009 – Außensteuerrecht und internationales Steuerrecht, BMF-010221/2415-IV/4/2009, Pkt 1.2.

⁸²⁾ EAS 671 vom 20. 7. 1995.

⁸³⁾ EAS 2830 vom 5. 3. 2007.

⁸⁴⁾ EAS 3333 vom 5. 8. 2013.

⁸⁵⁾ EAS 501 vom 22. 9. 1994.

⁸⁶⁾ EAS 2966 vom 26. 5. 2008.

⁸⁷⁾ BFH 17. 3. 1982, I R 189/79, BStBl II 1982, 624; 28. 8. 1986, V R 20/79, BStBl II 1987, 162.

⁸⁸⁾ EAS 3089 vom 21. 9. 2009.

⁸⁹⁾ BFH 11. 10. 1989, I R 77/88, BStBl II 1990, 166.

⁹⁰⁾ VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084.

⁹¹⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07, BStBl II 2008, 922.

die nötige Verfügungsmacht gegeben, ist es nicht erforderlich, dass die feste Geschäftseinrichtung dauernd genutzt wird, solange sie dazu bestimmt ist, der Unternehmenstätigkeit zu dienen.⁹²⁾

VI. Die Entscheidung des VwGH im Lichte der Homeoffice-Betriebsstättendiskussion

1. Widersprüchlichkeit des OECD-MK in Bezug auf Homeoffice-Betriebsstätten

Beginnend mit dem Update 2003 des OECD-MA auf Grundlage eines OECD-Berichts zur Anwendung und Auslegung des Art 5 OECD-MA⁹³⁾ und der Anpassung des Betriebsstättenbegriffs durch BEPS,⁹⁴⁾ MLI⁹⁵⁾ und das Update 2017 des OECD-MK begann die OECD den abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriff sukzessive auszuweiten.⁹⁶⁾ Seit dem Update 2017 des OECD-MA finden sich erstmals im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA Aussagen zur Frage der Begründung einer Homeoffice-Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA,⁹⁷⁾ wobei die OECD davon ausgeht, dass solche Aktivitäten in der Regel als vorbereitende oder Hilfstätigkeiten unter Art 5 Abs 4 OECD-MA zu subsumieren sind. Wenn der Heimarbeitsplatz jedoch ständig zur Durchführung unternehmerischer Tätigkeiten genutzt wird und sich aus den Tatsachen und Umständen ergibt, dass das Unternehmen von einer Person verlangt, vom Homeoffice aus zu arbeiten, weil er seinem Arbeitnehmer keine anderen Büroräumlichkeiten zur Verfügung stellt, die aber nach den gegebenen Umständen zweifelsfrei notwendig wären, könne davon ausgegangen werden, dass das Homeoffice dem Unternehmer zur Verfügung steht („[...] the Home Office may be considered to be at the disposal of the enterprise“).⁹⁸⁾ Der OECD-MK versucht diese Aussage im nächsten Absatz anhand von Beispielen zu untermauern:

„A clear example is that of a non-resident consultant who is present for an extended period in a given State where she carries on most of the business activities of her own consulting enterprise from an office set up in her home in that State; in that case, that home office constitutes a location at the disposal of the enterprise.“⁹⁹⁾

Die hier angesprochene Situation ist aber gerade nicht die eines Arbeitnehmers, der seinem Arbeitgeber eine Betriebsstätte oder feste Einrichtung vermittelt. Dass ein Unternehmer oder eine freiberuflich tätige Person in einer selbst genutzten und zur Verfügung stehenden Wohnstätte einen steuerlichen Nexus begründen kann, ist unstrittig und hätte keiner eigenen Erwähnung bedurft. Das erste in Tz 19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA genannte Beispiel ist also gerade keine Bestätigung dafür, dass die OECD das Homeoffice eines Arbeitnehmers als Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA qualifizieren würde. Vielmehr bestätigt der darauffolgende Satz gerade das Gegenteil:

„Where, however, a cross-frontier worker performs most of his work from his home situated in one State rather than from the office made available to him in the other State, one should not consider that the home is at the disposal of the enterprise because the enterprise did not require that the home be used for its business activities.“¹⁰⁰⁾

Die OECD zieht die Begründung einer Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA des Unternehmers durch Arbeitnehmer im Homeoffice offensichtlich nur in Betracht, wenn der

⁹²⁾ Bendlinger, Die Betriebsstätte⁴, 106.

⁹³⁾ OECD, OECD Model Tax Convention: Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) (19 October 2012 to 31 January 2013).

⁹⁴⁾ OECD, Verhinderung der künstlichen Umgehung des Betriebsstättenstatuts, Aktionspunkt 7 – Abschlussbericht 2015 (2018).

⁹⁵⁾ BGBl III 2018/93.

⁹⁶⁾ EAS 2535 vom 6. 12. 2004; EAS 3261 vom 27. 1. 2012.

⁹⁷⁾ Tz 18 f OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁸⁾ Tz 18 letzter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁹⁾ Tz 19 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁰⁰⁾ Tz 19 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

Unternehmer „Heimarbeit“ „verlangt“ („require that the home be used for its business activities“). Das Abstellen auf ein „Verlangen“ des Arbeitgebers führt aber – abhängig davon, wie weit man den Kreis des „Verlangens“ zieht – zu völlig willkürlichen Ergebnissen: Einerseits könnte man argumentieren, die Nutzung des Homeoffice eines Büroangestellten während fixer Dienstzeiten sei immer „verlangt“, wenn der Arbeitnehmer nicht im Bürogebäude des Unternehmers oder im Außendienst tätig wird oder tätig werden kann, denn andernfalls würde der Arbeitnehmer seine dienstvertraglichen Pflichten nicht erfüllen. Dem ließe sich freilich entgegenhalten, dies sei von der Ausgestaltung des konkreten Arbeitsvertrags abhängig, und dass ein Arbeitgeber – sofern Homeoffice nicht vereinbart ist – dem Arbeitnehmer wohl immer Arbeitsräumlichkeiten zur Verfügung stellen muss und die Nutzung des Homeoffice gerade nicht „verlangen“ kann. Andererseits könnte man dann auf die – möglicherweise auch konkludente – Vereinbarung von Homeoffice im Arbeitsvertrag abstellen und aus dem konkreten Arbeitsverhältnis ein mögliches „Verlangen“ des Arbeitgebers zur Nutzung des Homeoffice ableiten. Aber auch hier wäre die Reichweite des „Verlangens“ unbestimmt, weil die Vereinbarung von Homeoffice-Arbeit längst nicht bedeutet, dass der Arbeitgeber einen bestimmten Wohnraum für seine Tätigkeit nutzen muss und nicht etwa frei wählen kann, von wo aus er seine Tätigkeit verrichtet. Davon abgesehen wäre es merkwürdig, für Zwecke der Feststellung, ob einem Unternehmer Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA zukommt, auf eine arbeitsrechtliche Vereinbarung mit einem seiner Arbeitnehmer abzustellen.

Für Situationen, in denen ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem Unternehmer und einem Arbeitnehmer oder einer anderen Person zu einem steuerlichen Nexus führen soll, wurde die Vertreterbetriebsstätte in Art 5 Abs 5 OECD-MA verankert. Das OECD-MA bringt damit implizit zum Ausdruck, dass ein steuerlicher Nexus durch eine vom Unternehmer „abhängige“ Person nur bei Erfüllen der Voraussetzungen des Art 5 Abs 5 OECD-MA bewirkt werden soll. Würde man das Bestehen einer festen Geschäftseinrichtung von einem Abhängigkeitsverhältnis im Sinne eines Verlangenkönnens festmachen, wäre der Tatbestand der Vertreterbetriebsstätte in Art 5 Abs 5 iVm Abs 6 OECD-MA obsolet, weil das Zuhause jedes abhängigen Vertreters dann ohnehin als feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA qualifiziert werden könnte. Dasselbe Argument trifft freilich auch für Dienstleistungsbetriebsstätten nach dem Vorbild des im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA dargelegten Alternativtatbestands¹⁰¹⁾ oder nach Art 5 Abs 3 lit b des Musterabkommens der Vereinten Nationen (UN-MA)¹⁰²⁾ zu. Diese Erwägungen zeigen nicht nur die Widersprüchlichkeit der oben zitierten Kommentartexte auf, sondern beweisen darüber hinaus, dass es aus systematischen Gründen keinesfalls überzeugend sein kann, für Zwecke des Verfügungsmachtkriteriums iZm dem Tatbestand der festen Geschäftseinrichtung gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA auf irgendein „Verlangen“ des Unternehmers abzustellen.

Im Ergebnis lässt sich aus den Aussagen des OECD-MK zur Homeoffice-Betriebsstätte nichts gewinnen. Die Existenz von durch Homeoffice eines Arbeitnehmers begründete feste Geschäftseinrichtungen iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA wird also durch den OECD-MK weder abgelehnt noch bestätigt.¹⁰³⁾ Das zeigt auch der Umstand, dass man im Zuge der Inklusion der beiden Homeoffice-Absätze im Zuge des Updates 2017 zwar die oben zitierten Beispiele ergänzt, aber gerade kein Beispiel inkludiert hat, wonach ein im Homeoffice tätiger Arbeitnehmer tatsächlich eine Betriebsstätte seines Arbeitgebers begründen

¹⁰¹⁾ Tz 144 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁰²⁾ *United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (2021).

¹⁰³⁾ Zum Versuch aus Tz 18 und 19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA die Möglichkeit der Begründung von Homeoffice-Betriebsstätten abzuleiten, siehe *Kerschner*, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht, ÖStZ 2021, 381 (385 ff).

soll. Darüber hinaus würde ein derartiges Verständnis des OECD-MK der Systematik von Art 5 OECD-MA widersprechen, wonach Tätigkeiten eines Arbeitnehmers eben nur dann einen steuerlichen Nexus für den Unternehmer begründen sollen, wenn sämtliche Tatbestände von Abs 5 leg cit erfüllt werden. Überdies sei erwähnt, dass die entsprechenden Tz 18 und 19 OECD-MK – selbst wenn man sie, entgegen der hier vorgebrachten Argumente, als Bestätigung für die Möglichkeit von Homeoffice-bedingten festen Geschäftseinrichtungen verstehen will – erst mit dem Update 2017 Eingang in den Kommentar gefunden haben und für DBA, die vor dem Update 2017 abgeschlossen worden sind, ohnehin nicht zur Auslegung herangezogen werden dürfen.¹⁰⁴⁾

2. Verwaltungspraxis zur Homeoffice-Betriebsstätte

Die österreichische Verwaltungspraxis hat bislang an das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht geringe Anforderungen gestellt.¹⁰⁵⁾ In der Möglichkeit oder gar pandemiebedingten Notwendigkeit, im Homeoffice tätig sein zu dürfen oder zu müssen, hat das BMF eine „*faktische Verfügungsmacht*“ des Unternehmens über das Heim des Arbeitnehmers als für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichend befunden und ua auf die Nutzungsintensität abgestellt;¹⁰⁶⁾ allerdings stets auch unter Beachtung der Ausnahme für vorbereitende und Hilfstätigkeiten gemäß Art 5 Abs 4 OECD-MA.¹⁰⁷⁾ Das BMF will insbesondere dann eine Homeoffice-Betriebsstätte unterstellen, wenn die Privatadresse des Arbeitnehmers Stützpunkt der Auftrags Erfüllung und Anlaufstelle für Kunden ist.¹⁰⁸⁾

IZm der COVID-19-Pandemie hat sich die OECD auf die Aussage beschränkt, dass der ausnahmsweise und zeitlich begrenzte pandemiebedingte Wechsel des Arbeitsortes von einem angestammten Arbeitsplatz ins Homeoffice keine Betriebsstätte begründen soll.¹⁰⁹⁾ Auf die internationalen ertragsteuerlichen Folgen des Homeoffice als „*the new normal*“¹¹⁰⁾ wird nicht eingegangen. Allerdings hat sich das Schrifttum ausführlich mit den steuerlichen Folgen des digitalen Nomadentums beschäftigt.¹¹¹⁾ Aufgrund der

¹⁰⁴⁾ Siehe exemplarisch *Lang*, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 569 (572 ff). Umfassend mwN *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Einl Rz 72.

¹⁰⁵⁾ *Bendlinger*, Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2021, 450 (455) mwN.

¹⁰⁶⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013.

¹⁰⁷⁾ Rz 262 VPR 2021; EAS 3323 vom 8. 4. 2013; EAS 3392 vom 6. 11. 2017; EAS 3415 vom 27. 6. 2019; *Jann/Ursprung-Steindl*, Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien – Verschärfung des (Homeoffice-)Betriebsstättenkonzepts? IStR 2022, 277 (277 ff); *Jann/Breinhölder*, (Homeoffice-)Betriebsstätte bei Hilfstätigkeiten im Konzern (EAS 3432 vom 1. 6. 2021), PV-Info 10/2021, 27 (27 ff).

¹⁰⁸⁾ EAS 1521 vom 6. 9. 1999; EAS 2754 vom 27. 6. 2019; EAS 3270 vom 20. 2. 2012; EAS 3323 vom 8. 4. 2013.

¹⁰⁹⁾ *OECD*, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic (21. 1. 2021) Tz 10.

¹¹⁰⁾ *Lang*, Homeoffice – Hype oder nachhaltiger Trend? ASoK 2021, 388 (388 ff).

¹¹¹⁾ Siehe etwa *Klokar/Pitzer*, DBA-Anwendungsprobleme bei Homeoffice, Verständigungsverfahren und Lizenzgebühren, SWI 2019, 428; *Ullmann*, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte? SWI 2020, 119 (119 ff); *Zehetner*, Homeoffice als Betriebsstätte, taxlex 2019, 263 (263 ff); *Hummer/Zeintl*, Das Homeoffice in Österreich, IWB 2020, 872 (872 ff); *Petutschnig/Resenig*, Homeoffice als Betriebsstätte im DBA-Recht, ÖStZ 2020, 214 (214 ff); *Mitterlehner*, OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020, 210; *Mühlberger*, Homeoffice als Betriebsstätte, RFG 2020, 136; *Schuster/Verleger*, Wenn das Home zum Office wird, IWB 2020, 861 (861 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); *Shubshizky*, Grenzüberschreitende Homeoffice-Nutzung: DBA-rechtliche und sozialversicherungsrechtliche Aspekte, ASoK 2021, 111 (111 ff); *Pesch/Busemann*, Ertragsteuerliche Implikationen von Homeoffice-Aktivitäten in Inbound-Fällen, IWB 2021, 276 (276 ff); *Rasch/Rosenberger/Brüllsauer*, Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer, STAW 2021, 19 (19 ff); *Feurstein*, Betriebsstätte durch Homeoffice-Tätigkeiten? WT 2022, 27 (27 ff); *Holzinger*, Ergebnisabgrenzung bei grenzüberschreitenden Homeoffice-Tätigkeiten, TPI 2022, 258 (258 ff).

ständigen Aufweichung des Betriebsstättenbegriffs durch die OECD schließt das BMF nicht mehr aus, dass die bloße Mitbenutzung von Einrichtungen – wie eben den Heimarbeitsplatz eines Arbeitnehmers – für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung ausreichend sein kann.¹¹²⁾ Von manchen Autoren wird eine „faktische Verfügungsmacht“ oder „effektive Nutzungsmöglichkeit“ eines Unternehmens über das Heim seiner Arbeitnehmer für die Begründung einer Betriebsstätte als ausreichend angesehen.¹¹³⁾ Ein Ansatz, dem Wirtschaft¹¹⁴⁾ und Beratung¹¹⁵⁾ schon bisher – sowohl aus überzeugenden rechtsdogmatischen als auch praktischen Erwägungen – kritisch gegenübergestanden sind.

3. Die Homeoffice-Betriebsstätte im Lichte der jüngsten VwGH-Rechtsprechung und die Unvereinbarkeit mit „faktischen“ Verfügungsmachtkonzepten

Die Rechtsprechung fordert für den Bestand einer Betriebsstätte – zusätzlich zu der notwendigen allgemein-rechtlichen Absicherung –, dass dem Unternehmer eine Verfügungsmacht über Einrichtungen in einer Intensität zukommt, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen werden kann oder die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres veränderbar ist. Dem Nutzenden muss es möglich sein, andere von der Nutzung der Einrichtung auszuschließen. Das kann aber nicht das Unternehmen, sondern nur der Arbeitnehmer tun. Nur er kann einseitig jedermann, auch seinem Arbeitgeber – ohne dass es der Zustimmung einer anderen Person bedarf –, den Zutritt zu und die Nutzung seiner Wohnung verwehren und jederzeit entziehen.

Auch wenn man die Frage der Homeoffice-Betriebsstätte am Beschluss des VwGH vom 22. 6. 2022, 2020/13/0004-7, misst, wonach „[...] die Möglichkeit der Mitbenutzung eines Schreibtisches in den Büroräumlichkeiten eines anderen Steuerpflichtigen nicht ausreichend [ist], um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen [...]“, ist nur der Schluss zulässig, dass der Arbeitnehmer durch seine für seinen Arbeitgeber im Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten keine Betriebsstätte im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung nach Art 5 Abs 1 OECD-MA begründen kann. Der Unternehmer hat – wenn überhaupt – nur ein Mitbenutzungsrecht am Arbeitsplatz seines Arbeitnehmers, der sich am Küchen- oder Wohnzimmerisch, in einem Arbeitsraum, auf der Terrasse oder im Garten befinden kann, über die eben nur der Arbeitnehmer Verfügungsgewalt hat.

Ob der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer verlangt hat, dass er von zu Hause aus arbeitet, was die OECD offenbar für entscheidungsrelevant hält,¹¹⁶⁾ oder der Arbeitnehmer mehr als 25 %¹¹⁷⁾ oder mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit¹¹⁸⁾ nicht an seinem angestammten Arbeitsplatz verbringt, kann an der fehlenden Verfügungsmacht des Unternehmers über das Homeoffice eines Arbeitnehmers uE nichts ändern. Für die künstliche Konstruktion eines „faktischen“ Verfügungsmachtkonzepts (oder einer „effektiven Nutzungsmacht“) bleibt uE jedenfalls kein Raum:¹¹⁹⁾ Zum Ersten stellt sich die Frage, woran eine „faktische Verfügungsmacht“ festgemacht werden könnte, zumal das bloße Verfü-

¹¹²⁾ EAS 3391 vom 5. 9. 2017.

¹¹³⁾ Kerschner, ÖStZ 2021, 381 (386 f); Kerschner, Homeoffice-Betriebsstätte im DBA-Recht in Zeiten der COVID-19-Pandemie, ÖStZ 2021, 417 (424).

¹¹⁴⁾ Stellungnahme der deutschen Industrieverbände an die OECD vom 13. 12. 2021, abrufbar unter <https://www.gdv.de/resource/blob/74120/fd086f19b77928aba662dbbb3e3c2c15/8er-stellungnahme-homeoffice-ausland-stellungnahme-data.pdf> (Zugriff am 16. 8. 2022).

¹¹⁵⁾ Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 (66 ff); Bendlinger, SWI 2021, 450 (461 f); Häusler, SWI 2021, 60 (64 f); Jann/Breinhölder, Homeoffice-Betriebsstätte – endlich Klarheit? PV-Info 11/2021, 25 (25 f).

¹¹⁶⁾ Tz 19 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹¹⁷⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013.

¹¹⁸⁾ EAS 3415 vom 27. 6. 2019.

¹¹⁹⁾ Zurecht kritisch zur Konstruktion einer „faktischen“ Verfügungsmacht siehe Kornberger in Ullmann, SWI 2020, 119 (121).

gungsmachtkriterium – ohne diese fragwürdige Erweiterung – an sich schon schwer fassbar ist. Zum Zweiten würde auch ein solcher Kunstgriff nichts am Fehlen der Verfügungsmacht über Wohnräume ändern: Denn der Arbeitgeber kann auch nicht „*faktisch*“ über private Räumlichkeiten des Arbeitnehmers verfügen oder eine „*effektive Nutzungsmacht*“ über diese erwerben.¹²⁰⁾

Etwas anderes ließe übrigens auch Art 8 Abs 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) nicht zu, wonach jedermann Anspruch auf Achtung seines Privat- und Familienlebens und seiner Wohnung hat.

VII. Fazit

Die hier diskutierte Entscheidung des VwGH vom 22. 6. 2022, 2020/13/0004-7, ist im Ergebnis völlig überzeugend und bestätigt bereits ergangene höchstgerichtliche Rechtsprechung¹²¹⁾ und die herrschende Literaturmeinung zum Betriebsstättenbegriff und dem Verfügungsmachtkriterium.¹²²⁾

Die künftigen Auswirkungen dieser Entscheidung dürfen dennoch nicht unterschätzt werden: Auch wenn der Streitgegenständliche Sachverhalt Fragen offen lässt, wie etwa, warum die Revisionswerbende in Österreich eine feste Geschäftseinrichtung oder eine feste Einrichtung begründen wollte, einzelne Sachverhaltselemente im Dunkeln bleiben und es sich um einen bloßen Zurückweisungsbeschluss handelt, hat der VwGH eine sehr wesentliche Aussage zum Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht in Art 5 Abs 1 OECD-MA wie auch Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 (wie auch Art 14 UN-MA) getätigt: Der VwGH hält fest, dass „[...] die Möglichkeit der Mitbenutzung eines Schreibtisches in den Büroräumlichkeiten eines anderen Steuerpflichtigen nicht ausreichend [ist], um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen [...]“.

Diese Feststellung kann zweifelsohne als Absage an das Gespenst der Homeoffice-Betriebsstätte verstanden werden: Wenn der VwGH schon bei einer bloßen Mitbenutzungsmöglichkeit das Vorliegen von Verfügungsmacht verneint, vermag ein Homeoffice nach einem Größenschluss das Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht kaum zu erfüllen. Denn dass dem Arbeitgeber an den privaten Räumlichkeiten des Arbeitnehmers mehr als eine bloße Mitbenutzungsmöglichkeit zukommt, wäre nur bei Wohnräumen denkbar, die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber lediglich zur Ausübung von Heimarbeit (etwa eine Dienstwohnung) zur Verfügung gestellt werden.

Nur in einem solchen – zugegebenermaßen konstruierten – Sachverhalt wäre es uE denkbar (und nicht einmal dann zwingend), dass die Verfügungsmacht des Arbeitgebers über eine bloße Mitbenutzungsmöglichkeit hinausginge. Solange der Arbeitnehmer die Möglichkeit hat, dem Arbeitgeber den Zutritt zu seiner Wohnstätte zu verweigern, kann die Verfügung des Arbeitgebers nicht über „*die Möglichkeit der Mitbenutzung*“ hinausgehen und – entsprechend der neuesten Judikatur des VwGH – weder eine feste Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA noch eine feste Einrichtung iSd Art 14 OECD-MA idF vor dem Update 2000 begründen.

Das schließt freilich nicht aus, dass ein Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat eine Vertreter- oder Dienstleistungsbetriebsstätte iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA oder Art 5 Abs 3 lit b UN-MA des Arbeitgebers begründen kann, sofern das konkret anwendbare DBA solche Tatbestände vorsieht und die entsprechenden Tatbestandselemente tatsächlich erfüllt werden.

¹²⁰⁾ Ähnlich auch Zorn in Ullmann, SWI 2020, 119 (120).

¹²¹⁾ Siehe die vom VwGH zitierten Entscheidungen VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084, und VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144.

¹²²⁾ Siehe die vom VwGH zitierten Literaturstellen.