

Valentin Bendlinger / Jürgen Romstorfer*)

SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers?

SWI CONFERENCE: CAN AN EMPLOYEE'S HOME OFFICE CONSTITUTE A PERMANENT ESTABLISHMENT FOR THE EMPLOYER?

On November 10th, 2022, the 17th annual SWI conference was held in Vienna. Various recent cases on international tax law were presented and discussed from the perspective of practitioners, judges, tax auditors, and experts from the tax administration. This contribution summarizes the main points of discussion on a selected case.¹⁾

I. Sachverhalt

Eine deutsche Aktiengesellschaft (AG) ist in der Softwareentwicklung tätig und hat ihren Hauptsitz in Deutschland. Die deutsche AG beschäftigt Mitarbeiter mit Wohnsitz in Österreich, die nach der COVID-19-Pandemie weiterhin im Homeoffice tätig bleiben wollen. Um für die Arbeitnehmer attraktiv zu bleiben, ermöglicht die AG bestimmten Mitarbeitern weiterhin die Tätigkeit im Homeoffice, wobei wie folgt differenziert wird: Softwareprogrammierer können bis zu 100 % pro Jahr im Homeoffice tätig sein. Im Unterschied dazu dürfen Gruppenleiter und Vertriebsmitarbeiter nur 20 % ihrer Arbeitszeit im Homeoffice verbringen. Auch zwei der drei Vorstände der AG haben ihren Wohnsitz in Österreich und dürfen nur zu maximal 20 % im Homeoffice tätig sein. Die Mitarbeiter nutzen die Befugnis zur Ausübung von Homeoffice auch tatsächlich im erlaubten Ausmaß, bis auf einige Softwareprogrammierer, die zwischen 20 % und 100 % aus ihrem Homeoffice arbeiten.

Diskutiert wurde, ob durch diese Homeoffice-Tätigkeiten dieser Mitarbeiter ortsbezogene Betriebsstätten begründet werden können.

II. Diskussion

Gerald Gahleitner: § 29 Abs 1 BAO erfordert für das Vorliegen einer Betriebsstätte „eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes dient“. Nach Art 5 Abs 1 OECD-MA ist eine Betriebsstätte „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“. Tatbestandsmerkmale einer Betriebsstätte sind somit das Vorliegen einer Geschäftseinrichtung, die Dauerhaftigkeit und das Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit. Hinzu kommt das „schleierhafte“ Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht, das weder im Gesetzes- noch im Abkommenswortlaut unmittelbar genannt wird. Teile der Literatur bedienen sich dieses Tatbestandsmerkmals „Verfügungsmacht“ und schließen daraus, dass ein Homeoffice keine Betriebsstätte im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung

*) Mag. Dr. Valentin Bendlinger, MSc., LL.B. und Jürgen Romstorfer, LL.M. (WU), BSc. (WU), BA sind Universitätsassistenten am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

1) Am 10. 11. 2022 fand zum siebzehnten Mal die vom Linde Verlag und vom Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien) gemeinsam veranstaltete SWI-Jahrestagung in Wien statt. Aktuelle Fälle aus der Praxis des internationalen Steuerrechts wurden aus Sicht der Betriebsprüfung, des BMF, des BFG, des VwGH und der Beratungspraxis diskutiert. Unter der Moderation von Univ.-Prof. Dr. DDr. h.c. Michael Lang diskutierten Mag. Dr. Adebiola Bayer, LL.M., StB Mag. Gerald Gahleitner, LL.M., Mag. Judith Herdin-Winter, WP/StB Mag. Gabriele Holzinger, Mag. Matthias Kornberger, WP/StB Mag. Christoph Plott, WP/StB Mag. Reinhard Rindler, LL.M., Horst Rinrhofer, Dr. Sabine Schmidjell-Dommes, StB Dr. Markus Stefaner, Laura Turcan, LL.M., Präs. Dr. Peter Unger und Sen.-Präs. Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn. Dieser Beitrag gibt die Argumente wieder, die in der Podiumsdiskussion zu einem der Fälle ausgetauscht wurden.

des Arbeitgebers begründen kann, weil es in diesen Fällen an der konkreten Verfügungsmacht des Unternehmers mangle.²⁾

Anders sieht es das österreichische BMF,³⁾ da es nicht nur eine rechtliche, sondern auch eine „faktische Verfügungsmacht“ gebe, die unter weiteren Voraussetzungen auch ohne Betretungs- oder Nutzungsrechte vorliegen könne. Vorausgesetzt wird einerseits eine Vereinbarung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, wonach die Tätigkeit im Homeoffice ausgeübt werden kann, und andererseits, dass der Arbeitnehmer nicht bloß gelegentlich tatsächlich im Homeoffice tätig wird. Das BMF differenziert somit nach der zeitlichen Intensität und geht davon aus, dass bei unter 25 % Tätigkeit im Homeoffice noch keine Betriebsstätte gegeben ist, während bei einer Tätigkeit über 50 % auf jeden Fall eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründet wird. Dazwischen liegt ein Graubereich. Nun stellt sich die Frage, ob eine solche zeitliche Differenzierung ein tauglicher Zugang ist, um das Thema Homeoffice-Betriebsstätte zu lösen.

Der ursprüngliche OECD-MK 1963 hat die Verfügungsmacht noch nicht angesprochen. Erst der OECD-MK 1977 enthält Hinweise, dass das Vorliegen einer Betriebsstätte in Art 5 Abs 1 OECD-MA Verfügungsmacht des Unternehmers über die feste Geschäftseinrichtung erfordert.⁴⁾ Ein formales Nutzungsrecht ist nach dem Kommentar für das Begründen einer Betriebsstätte zwar nicht erforderlich, obgleich auch die bloße Unternehmenspräsenz in Räumlichkeiten nicht ausreichen soll, um dem Unternehmer Verfügungsmacht zu vermitteln.⁵⁾ Mit dem OECD-MK-Update 2017 wurde ein spezieller Hinweis zum Homeoffice aufgenommen, demzufolge über das Homeoffice des Arbeitnehmers dann Verfügungsmacht vorliegen kann, wenn der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer verlangt, tatsächlich von zu Hause aus zu arbeiten.⁶⁾

In Literatur und Judikatur gibt es da in der Tat ganz verschiedene Ansätze. Häufig wird in Frage gestellt, ob „Verfügungsmacht“ überhaupt ein Tatbestandsmerkmal der Betriebsstätte ist.⁷⁾ Zum Beispiel wird in der deutschen Kommentarliteratur eingeräumt, dass Verfügungsmacht zur Feststellung, ob das Kriterium der Ständigkeit vorliegt, dienlich sein kann. Gleichzeitig ist jedoch Verfügungsmacht gerade nicht zwingenderweise erforderlich.⁸⁾ Zudem gibt es Literaturstellen, die die Verfügungsmacht als strenges Betretungsrecht verstehen, weswegen eine Homeoffice-Tätigkeit nur dann eine Betriebsstätte begründen kann, wenn der Unternehmer die Wohnung des Arbeitnehmers tatsächlich betreten kann.⁹⁾ Hier sei auf S. *Bendlinger/V. Bendlinger* verwiesen, die erst kürzlich literarisch diskutiert haben, ob die bloße Mitbenutzungsmöglichkeit zu wenig ist, um von einer Betriebsstätte ausgehen zu können.¹⁰⁾ Allerdings bezogen sie sich auf einen erst kürzlich ergangenen Beschluss des VwGH, der keinen Homeoffice-Fall behandelte. Nach anderer Ansicht soll es schon ausreichen können, wenn der Unternehmer einen gewissen Einfluss auf die Tätigkeit in den Räumlichkeiten des Arbeitnehmers ausüben kann. In diese Richtung geht auch die Auffassung des österreichischen BMF.¹¹⁾

Wie ordnet man die Auffassungen der Verrechnungspreisrichtlinien nun dogmatisch ein? Wir reden hier über eine Intensität von 25 % bzw 50 %, und hier stellen sich mE die fol-

²⁾ Siehe zB *Stanek*, Zur Verfügungsmacht im Betriebsstättenbegriff des § 29 Abs 1 BAO, ÖStZ 2019, 461 (462 ff); S. *Bendlinger/V. Bendlinger*, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, 436 (436 ff).

³⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013; EAS 3415 vom 27. 6. 2019; Rz 262 VPR 2021.

⁴⁾ Tz 4 OECD-MK 1977 zu Art 5 OECD-MA, wo sich erstmals die Wortfolge „*certain amount of space at its disposal*“ findet. Zum Kriterium der Verfügungsmacht in der jüngsten Kommentarfassung siehe Tz 10 bis 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁾ Tz 11 f OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁾ Tz 18 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA: „*the enterprise has required the individual to that location*“.

⁷⁾ Skeptisch *Wassermeyer/Kaesler* in *Wassermeyer*, DBA (137. Lfg, 2017) Art 5 OECD-MA Rz 42 ff.

⁸⁾ *Puls* in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Handbuch Betriebsstätten² (2018) Rz 2.67 ff.

⁹⁾ *Stanek*, ÖStZ 2019, 461 (462 ff).

¹⁰⁾ S. *Bendlinger/V. Bendlinger*, SWI 2022, 436 (436 ff).

¹¹⁾ EAS 3323 vom 27. 6. 2019 und Rz 262 VPR 2021.

genden Fragen: Bezieht sich diese Intensität auf das Kriterium Geschäftseinrichtung oder Ständigkeit? Geht die Ständigkeit letztlich in der Verfügungsmacht auf? Kann man die vom BMF geforderte Intensität auf die anderen Betriebsstättentatbestände in Art 5 OECD-MA, vor allem auf die Vertreterbetriebsstätte, projizieren? Für mich ist der Zugang des BMF nicht gänzlich abwegig. Insbesondere in praktischer Hinsicht könnte es zukünftig sinnvoll sein, bestimmte zeitliche Grenzen vorzusehen, bis zu denen von keiner Ständigkeit ausgegangen wird.

Versucht man jetzt, den Fall zu lösen, und greift dafür auf die Verrechnungspreisrichtlinien zurück, begründen (jedenfalls) jene Personen, die mehr als 50 % in Österreich im Homeoffice tätig werden, jeweils eine Betriebsstätte. In weiterer Folge stellt sich die Frage, ob auch die Softwareprogrammierer, die weniger Zeit im Homeoffice verbringen und somit für sich keine Betriebsstätte begründen – im Sinne einer Attraktivkraft der Betriebsstätte – in der Betriebsstättengewinnermittlung einzubeziehen wären.

Hinsichtlich jener Personen, die nur zu 20 % im Homeoffice tätig sind, ist zu diskutieren, ob sie eine Vertreterbetriebsstätte begründen können. Hier möchte ich auf die Diskussion zur formellen und wirtschaftlichen Abschlussvollmacht hinweisen.¹²⁾ Da die Abschlussvollmacht für gewöhnlich ausgeübt werden muss, könnte eine Übertragung der Verwaltungspraxis für Homeoffice-Sachverhalte (Intensität von 25 % bzw 50 %) auf die Vertreterbetriebsstätte diskutiert werden. Begrifflich sind „gewöhnlich“ und „ständig“ zwar nicht ident, aber es könnte mE schon argumentiert werden, dass es an „Gewöhnlichkeit“ mangelt, wenn jemand nur 20 % im Homeoffice tätig wird und damit auch keine Vertreterbetriebsstätte begründen kann.

Die letzte Situation betrifft die Vorstände, die in Österreich ansässig sind und zu 20 % im Homeoffice tätig werden. Diese würden für sich wiederum keine Homeoffice- bzw Vertreterbetriebsstätten begründen. Im Weiteren stellt sich die Frage, ob dennoch eine Betriebsstätte als Ort der Leitung anzunehmen ist. Hier würde ich wieder die Verwaltungspraxis heranziehen, und zwar mit dem Ergebnis, dass 20 % Homeoffice-Tätigkeit nicht ausreicht, um eine Prima-facie-Betriebsstätte nach § 29 Abs 2 lit a BAO und Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA zu begründen.

Mein Fazit ist, dass der Zugang des BMF für die Praxis spannend ist, weil die Verrechnungspreisrichtlinien eine Art *safe harbour* vorsehen. Gleichzeitig bin ich jedoch skeptisch, ob durch eine Homeoffice-Tätigkeit überhaupt eine Betriebsstätte begründet werden kann.

Horst Rinnhofer: Es gibt hier sehr ausgiebige Literatur und historische Rechtsprechung, die festgestellt hat, dass eine Wohnung eine feste Geschäftseinrichtung oder ein Ort der Geschäftsleitung sein kann, und ich hege hier überhaupt keine Zweifel, dass in der vorliegenden Konstellation Verfügungsmacht gegeben ist. Die Dauerhaftigkeit wiederum ist natürlich ein Thema, und es macht schon Sinn, dass eine eintägige Tätigkeit im Homeoffice keine Betriebsstätte begründen soll. Nach meiner persönlichen Einschätzung haben wir ungefähr 99,9 % der in Österreich existenten Betriebsstätten steuerlich nicht erfasst, und das hat freilich auch gute Gründe: Bei vielen dieser Betriebsstätten würde für den Fiskus nicht viel herauskommen. Stellen wir uns vor, wir haben einen Mitarbeiter, der 100.000 Euro verdient und zu 10 % im Homeoffice tätig ist. Demnach müsste man in Österreich 10.000 Euro davon, etwa bei *cost plus* 5 % auf Basis seines Gehalts, also 500 Euro als Betriebsstättengewinn festsetzen. Der Verwaltungsaufwand, solche Betriebsstätten steuerlich zu erfassen, steht natürlich in keinem Verhältnis zum daraus generierten Steueraufkommen. Es macht daher Sinn, den Betriebsstättenbegriff anhand des Dauerhaftigkeitskriteriums einzuschränken.

¹²⁾ Ausführlich mit umfassenden Literaturnachweisen siehe *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021) 289 ff.

ME macht es aber schon einen entscheidenden Unterschied, wenn eine ausländische Gesellschaft, statt ein normales Büro in Österreich zu etablieren, einen Vertriebsmanager und eine zweite Person in einem Homeoffice in Österreich beschäftigt. Sollte eine solche Konstellation vorliegen, in der dieser Vertriebsmanager nur einen Tag im Monat von seiner Wohnung aus arbeitet und sonst von einem Hotel zum anderen reist und seine österreichischen Kunden betreut, dann würde ich meinen, dass dieser eine Tag für das Dauerhaftigkeitskriterium vollkommen genügt. Das wäre dann schlicht eine betriebliche Tätigkeit, die ausschließlich von der Wohnung aus ausgeübt wird. Dass sich das Backoffice im Ausland befindet, würde diesfalls mE nichts an der Begründung einer Betriebsstätte ändern: Eine solche Person übt die Tätigkeit eines Vertriebsapparates von der eigenen Wohnung aus. In einem solchen Fall würde ich aber auch nicht auf die 25%-Grenze abstellen, weil man einen Teilbetrieb wohl nicht negieren könnte.

Das Interessante ist aber die Frage, welche Gewinne man einer solche Betriebsstätte zurechnen soll. Natürlich muss man hier die allgemeinen Grundsätze für die Betriebsstättengewinnabgrenzung anwenden: Welche Funktionen werden in Österreich ausgeübt? Handelt es sich um eine untergeordnete Tätigkeit? Häufig wird man dann bei einer Cost-plus-Verrechnung landen. Die Gewinnabgrenzung bedarf aber selbstredend einer Einzelfallanalyse.

Ein Problem ist das durch die Digitalisierung vermehrte Steuernomadentum; wir erleben das im BMF auch immer wieder im internationalen Informationsaustausch. Stellen Sie sich vor, es gibt eine Person, die vom Hotel aus, bei ihrem Arbeit- oder Auftraggeber oder von zu Hause aus arbeitet. Der Ort der Tätigkeit macht für diese Person keinen Unterschied. Sie erhält konkrete Aufträge, die in einem bestimmten Zeitfenster abzuwickeln sind – etwa innerhalb weniger Wochen oder Monate. Danach fährt sie weiter und erklärt vielleicht Einkünfte im Inland oder eben auch nicht. Das ist natürlich ein Problem der jüngeren gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, und insbesondere die steuerliche Erfassung der sogenannten *high-net-worth individuals* (HNWI) ist ein Problem, da diese etwa über Apps verfügen, die ihnen Informationen über das lokale Steuersystem liefern und warnen, wie lange sie sich noch in einem bestimmten Land aufhalten können, ohne steuerpflichtig zu werden. Wenn man sich hier die globalen Entwicklungen wie etwa Pillar I und Pillar II vor Augen hält, wird es solche Mechanismen wohl künftig auch für die sogenannten „*top one hundred*“ oder „*top one thousand*“ – also die globalen Höchsteinkommensbezieher – geben müssen. Dann würde man solche Menschen zB dort mit ihrem anteiligen Welteinkommen besteuern, wo sie tatsächlich anwesend sind und Ressourcen verbrauchen, also auch, wenn sie zB nur zehn Tage in Österreich sind. Ich denke, dass man solche Menschen im Ausmaß ihrer Anwesenheit in den einzelnen Ländern besteuern wird müssen, weil sie ertragsteuerlich nur schwer erfasst werden können.

Es ist aber etwas anderes, wenn wir zum Beispiel an ein slowakisches Einpersonenreinigungunternehmen denken, das in einer Abstellkammer übers Wochenende Putzmaterialien lagert. Einen solchen Fall würde ich zu den von mir genannten 99,9 % der Betriebsstätten zählen, die wir kaum ausfindig machen können, aber nach der OECD sehr wohl als Betriebsstätte qualifizieren könnten.¹³⁾ Ich denke aber, dass es nicht sinnvoll ist, solche „Betriebsstätten“ zu erfassen: Das generierte Aufkommen würde den Verwaltungsaufwand nie rechtfertigen, und da würde ich sehr wohl für einen pragmatischen Ansatz eintreten.

Judith Herdin-Winter: Die OECD hat den Betriebsstättenbegriff in den letzten Jahren und Jahrzehnten immer weiter ausgeweitet und die Anforderungen für die Betriebsstättenbegründung immer weiter hinuntergesetzt. Ich sehe diese Entwicklung schon auch kritisch: Es ist zwar unbestritten, dass eine Wohnung auch eine feste Geschäftseinrichtung sein kann, aber es müssen schon bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden, um wirklich eine

¹³⁾ Siehe Tz 12 ff OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA.

Betriebsstätte zu begründen. Die Frage, ob es das Tatbestandsmerkmal Verfügungsmacht überhaupt gibt, sehe ich wiederum als unproblematisch: Es ist evident, dass eine Betriebsstätte nur eine feste Geschäftseinrichtung des Unternehmens sein kann. Das Wort Verfügungsmacht kommt zwar im Gesetzes- und Abkommenstext nicht explizit vor, dennoch ist wohl offensichtlich, dass es eine gewisse Möglichkeit des Unternehmers geben muss, über diese Geschäftseinrichtung zu verfügen. Ich denke, ein wichtiger Grund, warum in den Musterabkommen von Anfang an auf das Betriebsstättenkonzept abgestellt wurde, liegt auch darin, dass es sich dabei um eine bewusste Entscheidung des Unternehmens handelt, in Form einer für diesen verfügbaren festen Einrichtung im anderen Staat tätig zu werden. Entscheidend ist, dass der Unternehmer über diese Geschäftseinrichtung verfügen kann, in welcher Weise diese auch konkret ausgestaltet sein mag.

Das führt mich zur Frage, ob ein Homeoffice eine Betriebsstätte sein kann. Das Unternehmen muss mE schon bestimmte Anforderungen an seine Mitarbeiter stellen. Dabei wird in der Praxis auf Sachverhaltsebene genau zu ermitteln sein, ob ein im Homeoffice tätiger Arbeitnehmer diese Voraussetzungen erfüllt. Man wird nicht darüber hinwegkommen, im jeweiligen Einzelfall die Frage zu stellen, ob man den Mitarbeitern nur gestattet, im Homeoffice tätig zu sein. In der Regel wird bloßes Arbeiten von zu Hause daher noch keine Betriebsstätte begründen. Aber wenn das Arbeitsverhältnis eben derart ausgestaltet ist, dass der Arbeitnehmer grundsätzlich im Homeoffice tätig wird, an bestimmten Zeiten dort zur Verfügung stehen muss und diese Wohnung sogar auch Kontaktadresse für Kunden ist, dann wird man wohl sagen können, dass die Voraussetzungen zur Überschreitung der Betriebsstättenschwelle überschritten sind.

Lässt das vertraglich ausgestaltete Arbeitsverhältnis dem Arbeitnehmer den Ort der Tätigkeit jedoch völlig offen, kann wohl in den meisten Fällen nicht von einem Erfüllen des Betriebsstättenbegriffs ausgegangen werden. Man wird sich also schon sehr genau ansehen müssen, wie und inwieweit der Unternehmer tatsächlich auf den Ort der Tätigkeit Einfluss nehmen kann. Schließlich erfordert eine Betriebsstätte doch eine feste Geschäftseinrichtung, also einen bestimmten Ort, an dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Liegt eine Betriebsstätte vor, ist dann jedenfalls unerheblich, ob der Arbeitnehmer da zu 25 %, 30 % oder 100 % tätig ist. Das zeitliche Element erachte ich jedenfalls in diesem Zusammenhang eher als unwesentlich. Das wird dann gegebenenfalls auf die Frage, welcher Gewinnanteil der Betriebsstätte zugerechnet werden kann, Einfluss nehmen.

Liegt eine Homeoffice-Betriebsstätte vor, ist es mE unerheblich, ob der Arbeitnehmer an den restlichen Arbeitstagen in Österreich unterwegs ist oder vom Hotel aus arbeitet. Diesfalls werden wohl sämtliche Gewinne der Homeoffice-Betriebsstätte zuzurechnen sein. Eine Betriebsstätte liegt entweder vor oder eben nicht. Bejaht man das Vorliegen einer Betriebsstätte, müssen auch entsprechende Gewinne zugerechnet werden. Der Ansatz des BMF, eine Art zeitliche Schwelle vorzusehen, mag sicherlich ein pragmatischer Ansatz für die tägliche Praxis sein. Unter einer bestimmten Dauer würde demnach gar nicht geprüft, ob eine Betriebsstätte überhaupt vorliegt. Aber von vornherein davon auszugehen, dass eine eintägige Tätigkeit im Homeoffice keine Betriebsstätte sein kann, überzeugt mich nicht. Es wird nicht ausreichen, alleine auf das zeitliche Element abzustellen. Man wird sich auch die konkrete Vertragsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ansehen müssen. Gerade bei „Telesales“-Aktivitäten erscheint es mir nicht schlüssig, als Argument dafür, dass gar keine Abschlussvollmacht vorliegt, vorzubringen, ein Arbeitnehmer wäre nur einen Tag in der Woche in Österreich tätig. Die Tatsache, dass eine Tätigkeit nur ein Mal pro Woche in einem Land ausgeübt wird, kann schließlich nichts am Vorhandensein einer Abschlussvollmacht ändern. Liegt eine Vertreterbetriebsstätte vor, ist dieser eben auch ein entsprechender Anteil am Gewinn zuzurechnen. Man kann in diesem Zusammenhang nicht auf eine zeitliche Mindestschwelle abstellen.

Nikolaus Zorn: Ich bin generell sehr skeptisch gegenüber durch Homeoffice begründeten Betriebsstätten, weil der Betriebsinhaber in der Regel keine Verfügungsmacht hat.

Dazu kommt: Das Aufgreifen sämtlicher Homeoffice-Betriebsstätten wäre ein immenser Verwaltungsaufwand, der zudem in Summe kaum ein steuerliches Mehraufkommen bedeuten würde. Bei der Homeoffice-Betriebsstätte geht es ja nicht darum, das Gehalt der Arbeitnehmer im Homeoffice zu besteuern, sondern einen Anteil am Gewinn des Unternehmers, für den der im Homeoffice tätige Programmierer oder Planzeichner etc arbeitet. Und überdies könnte das massive Erfassen solcher, im anderen Mitgliedstaat gelegenen Homeoffice-Betriebsstätten als Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit gewertet werden, weil es für den Unternehmer unattraktiver wäre, Programmierer, Planzeichner etc aus anderen Mitgliedstaaten einzustellen; falls diese Dienstnehmer genauso im Homeoffice arbeiten wie die gebietsansässigen Arbeitnehmer, wäre dies mit einem bedeutsamen zusätzlichen Verwaltungsaufwand für die Erfassung vieler neuer Betriebsstätten, die aber kaum zu einer steuerlichen Verschiebung führen, verbunden.

In rechtlicher Hinsicht verlangt die österreichische Rechtsprechung jedenfalls das Vorliegen von Verfügungsmacht des Unternehmers über die Betriebsstätte bzw feste Geschäftseinrichtung,¹⁴⁾ allenfalls an Teilen der Betriebsstätte. Ich sehe in der privaten Wohnung des Arbeitnehmers aber keinerlei Verfügungsmacht des Arbeitgebers. Davon zu unterscheiden sind jene Fälle, in denen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Vereinbarung getroffen wird, dass der Arbeitnehmer in seine Wohnung die Kunden des Unternehmers einlassen muss. Wenn der Arbeitgeber im Wege einer Vereinbarung sicherstellt, dass die Privatwohnung des Arbeitnehmers offen sein muss und sich Kunden in dieser Wohnung Musterprodukte ansehen können, wird man dem Arbeitgeber auch entsprechend eine Verfügungsmacht zuschreiben können. In allen anderen Fällen sehe ich die Verfügungsmacht an der privaten Wohnung nicht. Wie bereits erwähnt, ist in der österreichischen Rechtsprechung immer auf die Verfügungsmacht abgestellt worden. Erst vor Kurzem hat der VwGH einen Zurückweisungsbeschluss gefasst, den auch *S. Bendlinger/V. Bendlinger* in der SWI¹⁵⁾ besprochen haben, in welchem wiederum von der Verfügungsmacht die Rede ist.¹⁶⁾

Die Vertreterbetriebsstätte folgt einem anderen Zugang. Verfügungsmacht des Arbeitgebers ist dort nicht das maßgebliche Kriterium. Eine Vertreterbetriebsstätte halte ich in Homeoffice-Fällen sehr wohl für möglich, aber die Vertreterbetriebsstätte ist ja nur in Bezug auf jene Mitarbeiter möglich, die beim Vertragsabschluss mit Kunden mitwirken. Ein Vertreter muss in die Geschäfte also involviert sein. Vertreterbetriebsstätten sind freilich auch leichter administrierbar als etwa Homeoffice-bedingte Betriebsstätten iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA, weil man für die Zuweisung eines Gewinnes an die Vertreterbetriebsstätte einfach eine Art Provision ansetzt.

Ein anderer Aspekt wiederum ist, dass sich der Ort der Leitung einer Gesellschaft verlagern kann, wenn der einzige Geschäftsführer massiv im Homeoffice im anderen Land tätig wird.

Gerhard Gahleitner: Aber wie sehen Sie dann das Verfügungsmachtkriterium in Bezug auf den Ort der Leitung iSd § 29 Abs 2 lit a BAO und des Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA? Die Verfügungsmacht ist wohl in Bezug auf den Vorstand anders zu sehen als bei einem Programmierer.

Nikolaus Zorn: Wenn der einzige Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft stets von einem bestimmten Ort aus geschäftsführend tätig wird, wird dieser damit bereits zum Ort der Geschäftsleitung iSd § 29 Abs 2 lit a BAO und des Art 5 Abs 2 lit a OECD-MA. Diese Konstellation ist daher vom Homeoffice des Programmierers zu unterscheiden.

¹⁴⁾ VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144; 18. 3. 2004, 2000/15/0118; aber auch erst kürzlich VwGH 22. 6. 2022, 2020/13/0004-7, dazu sogleich.

¹⁵⁾ *S. Bendlinger/V. Bendlinger*, SWI 2022, 436 (436 ff).

¹⁶⁾ Siehe VwGH 22. 6. 2022, 2020/13/0004-7, wo es heißt: „Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Möglichkeit der Mitbenutzung eines Schreibtisches in Büroräumlichkeiten eines anderen Steuerpflichtigen nicht ausreichend, um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen.“