

Stefan Bendlinger*)

Ein begründetes Plädoyer gegen Mikro-Betriebsstätten

A WELL-REASONED PLEA AGAINST MICRO PERMANENT ESTABLISHMENTS

Since the end of the Corona pandemic, mobile work has become the “new normal”. The question of whether work done at the home office of an employee resident in a country different from the employer’s residence state could constitute a permanent establishment for employers has heated up the international tax community. The main controversial issue is whether and under what circumstances an enterprise can be assumed to have sufficient control over its employees’ home offices to deem a permanent establishment to exist both under domestic law and under the provisions of a tax treaty. Currently, reliable case law on home office permanent establishments is not available. Based on recent decisions on the interpretation of the term “*fixed place of business*” and domestic guidelines issued by some countries on home office permanent establishments, *Stefan Bendlinger* concludes that an employee’s home should constitute a permanent establishment only in rare and exceptional cases and gives an overview over current international developments and recent case law on the subject.

I. Grenzüberschreitende Telearbeit

Die Corona-Pandemie der Jahre 2020 bis 2022 hat die Arbeitswelt verändert. Mobiles Arbeiten ist in vielen Unternehmen (mit branchenspezifischen Unterschieden) zur Regel geworden, die es häufig auch im Ausland ansässigen Mitarbeitern ermöglichen, ihre Arbeit nicht mehr zwingend am Sitz des Unternehmens erbringen zu müssen – nicht zuletzt, um die Arbeitgeberattraktivität zu steigern und Fachkräfte zu gewinnen. „*Remote work*“ lässt sich zwar organisatorisch meist recht einfach umsetzen, bedarf aber der Beachtung arbeits- und sozialversicherungsrechtlicher, fremdenpolizeilicher und datenschutzrechtlicher Vorgaben, die auf Grundlage des nationalen Rechts des Tätigkeitsstaates und allfälliger internationaler Abkommen zu beachten sind. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist zu beurteilen, in welchem Staat mobil tätige Arbeitnehmer steuerpflichtig sind, wofür als Vorfrage ua geklärt werden muss, ob die Tätigkeit des Arbeitnehmers in einem anderen Staat als jenem des Arbeitgeberstaates nach nationalem Recht und auf abkommensrechtlicher Grundlage für das Arbeitgeberunternehmen eine unerwartete und meist unerwünschte „*accidental permant establishment*“¹⁾ begründet. Für den Arbeitgeber sind Betriebsstätten mit Abwicklungsaufwand verbunden, und es bedarf der Feststellung, welcher Gewinn einer Homeoffice-Betriebsstätte zugeordnet werden muss. Da es sich bei der Unterstellung, ein Homeoffice sei eine feste Geschäftseinrichtung, meist um „*Mikro-Betriebsstätten*“ handeln würde, steht der auf Seiten der Finanzverwaltung und des Steuerpflichtigen dadurch verursachte Verwaltungsaufwand in keinem Verhältnis zum Steueraufkommen.

Da mobiles Arbeiten inzwischen zum „*new normal*“ geworden ist, erhitzt die Steuerwelt die Frage, unter welchen Voraussetzungen dadurch für den Arbeitgeber in anderen Staaten eine Betriebsstätte begründet werden kann. Unzählige und zum Teil kontroverse Meinungsäußerungen im Schrifttum sind die Folge.²⁾ Strittig ist nach wie vor, ob und unter welchen Voraussetzungen ein Unternehmen die für die Begründung einer

*) Prof. Dr. Stefan Bendlinger ist Senior Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH.

1) Kläser, Schweiz: Homeoffice-Tätigkeit und die steuerliche Praxis – das neue SSK-Schreiben schafft Klarheit, IStR-LB 2022, 50 (50).

2) Aichstill/Beckenberger, Das dauerhafte Homeoffice als Betriebsstätte, SWI 2021, 66 (66 ff); S. Bendlinger, Die Auslandsbetriebsstätte... und das Dilemma mit der Verfügungsmacht, WT 2023, 384; S. Bendlinger/V. Bendlinger, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, 436 (436 ff); V. Bendlinger/Romstorfer, SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers? SWI 2023, 469 (469 ff); Beverungen/Domke/Fuchs, Bestehende Problematiken einer Home-Office Betriebsstätte in der DACH-Region,

Betriebsstätte nach nationalem und zwischenstaatlichem Steuerrecht notwendige (*ausreichende Verfügungsmacht*) über den Heimarbeitsplatz seiner Arbeitnehmer haben kann. Belastbare Rechtsprechung zu Homeoffice-Betriebsstätten ist noch nicht verfügbar. Aktuelle Entscheidungen und nationale Regelungen einzelner Staaten zur Auslegung des Begriffs der „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)³⁾ und vergleichbarer nationaler Rechtsvorschriften lassen jedoch erkennen, dass die Wohnung eines Arbeitnehmers *nur in seltenen Ausnahmefällen* eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen sollte.

II. Das OECD-MA zu Homeoffice-Betriebsstätten

Art 5 Abs 1 OECD-MA definiert den Ausdruck „Betriebsstätte“ als eine „feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“. Voraussetzung für die Begründung einer „festen Geschäftseinrichtung“ ist, dass⁴⁾

- eine Geschäftseinrichtung („*place of business*“) in Form von Einrichtungen, Maschinen oder maschinellen Anlagen besteht,
- die *örtlich verfestigt* und von einer gewissen *zeitlichen Dauerhaftigkeit* („*fixed*“) sind, sich an einem bestimmten Platz befinden, und
- die Tätigkeit bzw ein Teil davon durch die Geschäftseinrichtung durchgeführt wird („*carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business*“).

Wenngleich nur im Kommentar zum OECD-MA (OECD-MK) vorgesehen, setzt der Bestand einer festen Geschäftseinrichtung voraus, dass das Unternehmen über einen bestimmten Ort verfügen kann.⁵⁾ Die für die Begründung einer festen Geschäftseinrichtung demnach nötige *Verfügungsmacht* kann auch gegeben sein, wenn ein Unternehmen *ständig* über bestimmte Räumlichkeiten oder einen Teil davon verfügen kann, die *einem anderen Unternehmen gehören*.⁶⁾ Demnach reicht es aus, dass das Unternehmen über einen bestimmten Platz oder einen Teil davon verfügen kann,⁷⁾ unabhängig davon, auf welcher rechtlichen Basis diese Verfügungsmacht gewährt worden ist.⁸⁾ Eine feste Geschäftseinrichtung kann demnach auch dort bestehen, „*where no premises are available or required for carrying on the business of the enterprise and it simply has a certain amount of space at its disposal*“.⁹⁾ Leider sind die im OECD-MK enthaltenen

ÖStZ 2024, 8 (8 ff); *Brzostowska/Gremminger/Reiter/Siegel*, Grenzüberschreitender Einsatz von Mitarbeitern im DACH-Raum, IWB 2022, 884 (884 ff); *Freudenberger/Scharitzer/Schmaranzer/Wallig*, DBA-Anwendungsprobleme bei Homeoffice-Tätigkeiten in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz, SWI 2023, 246 (246 ff); *Häusler*, Homeoffice auf Wunsch des Mitarbeiters – DBA-rechtliche Erwägungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, SWI 2021, 60 (60 ff); *Hummer/Zeintl*, Das Homeoffice in Österreich, IWB 2020, 872 (872 ff); *Jann/Breinhölder*, Homeoffice-Betriebsstätte – endlich Klarheit? PV-Info 11/2021, 25 (25 f); *Kerschner*, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht, ÖStZ 2021, 381 (381 ff); *Kerschner*, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht in Zeiten der COVID-19-Pandemie, ÖStZ 2021, 417 (417 ff); *Jann/Ursprung-Steindl*, Die neuen österreichischen Verrechnungspreischichtlinien – Verschärfung des (Homeoffice-)Betriebsstättenkonzepts? IStR 2022, 277 (277 ff); *Raab*, Homeoffice im Lichte aktueller Entwicklungen, BFGjournal 2020, 198 (198 ff); *Rasch/Rosenberger/Brüllsauer*, Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer, StAW 2021, 19 (19 ff); *Schuster/Verleger*, Wenn das Home zum Office wird, IWB 2020, 361 (361 ff); *Pesch/Busemann*, Ertragsteuerliche Implikationen von Homeoffice-Aktivitäten in Inbound-Fällen, IWB 2021, 277 (277 ff).

³⁾ Verweise auf OECD-MA und OECD-MK beziehen sich auf die vom Rat der OECD im November 2017 verabschiedete Fassung; *OECD*, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (2017).

⁴⁾ Tz 6 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁾ Tz 10 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁾ Tz 10 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁾ Tz 11 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁾ Tz 12 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁾ Tz 10 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

Beispiele zum Kriterium der Verfügungsmacht eher verwirrend und tragen wenig zur Beantwortung der Frage bei, was es bedarf, um im Quellenstaat über eine feste Geschäftseinrichtung verfügen zu können.¹⁰⁾

Im Zuge des Updates 2017 von OECD-MA und OECD-MK wurden in den OECD-MK Aussagen zur Frage der Begründung von Homeoffice-Betriebsstätten aufgenommen.¹¹⁾ Darin heißt es einleitend, dass der Umstand, dass Unternehmenstätigkeiten auch an dem Heimarbeitsplatz einer natürlichen Person ausgeübt werden können, nicht automatisch den Schluss zulässt, dass dieser Ort dem Unternehmen zur Verfügung steht, bloß weil eine natürliche Person (zB ein Arbeitnehmer) dort für das Unternehmen tätig ist.¹²⁾ Ob ein Heimarbeitsplatz dem Unternehmer als zur Verfügung stehend angesehen werden kann, sei anhand der *Umstände des Einzelfalls* zu beurteilen.¹³⁾ Wenn aber dieser Heimarbeitsplatz nicht nur unregelmäßig und gelegentlich, sondern *regelmäßig und dauerhaft* zur Durchführung von Geschäftstätigkeiten genutzt wird und das Unternehmen den Arbeitnehmer dazu *angehalten oder sogar dazu verpflichtet* hat, von zu Hause aus zu arbeiten, bzw dem Arbeitnehmer in seinem Tätigkeitsstaat *kein Arbeitsplatz zur Ausübung der Tätigkeit zur Verfügung gestellt* wird, könne auch die Wohnung des Arbeitnehmers zur Betriebsstätte werden. Dies vor allem dann, wenn sich aus den Umständen des Einzelfalls ergibt, dass die vom Arbeitnehmer im Quellenstaat auszuübende Tätigkeit *jedenfalls der Einrichtung eines Büros bedurft hätte*.¹⁴⁾

Die Kommentierung zu Homeoffice-Betriebsstätten, die Jahre vor Ausbruch der Corona-Krise verfasst worden ist und auf einem OECD-Betriebsstättenbericht aus 2011¹⁵⁾ beruht, geht noch davon aus, dass in vielen Fällen Arbeitnehmer ihre berufliche Tätigkeit so unregelmäßig und *untergeordnet* von zu Hause aus erledigen würden, dass nicht von einer Verfügungsmacht des Unternehmens über den Heimarbeitsplatz ausgegangen werden könne.¹⁶⁾ Wenn der Heimarbeitsplatz jedoch *regelmäßig auf kontinuierlicher Basis* zur Durchführung unternehmerischer Tätigkeiten genutzt wird und sich aus den Umständen ergibt, dass das Unternehmen von seinem Arbeitnehmer *verlangt hat*, seine Wohnung *für unternehmerische Zwecke* zu nutzen, könne der Heimarbeitsplatz als dem Unternehmen zur Verfügung stehend angesehen werden.¹⁷⁾

Als Beispiel einer Homeoffice-Betriebsstätte nennt der OECD-MK¹⁸⁾ eine grenzüberschreitend tätige Beraterin, die für einen längeren Zeitraum in einem Staat anwesend ist, wo sie den Großteil der Tätigkeit für ihr Beratungsunternehmen von einem Heimarbeitsplatz aus erledigt. In diesem Fall begründe der Heimarbeitsplatz eine Betriebsstätte.¹⁹⁾ Die Formulierung im OECD-MK lässt allerdings darauf schließen, dass es sich dabei nicht um einen Heimarbeitsplatz, sondern eigentlich um den *Ort der Leitung* des Beratungsunternehmens handelt. Als weiteres Beispiel nennt der OECD-MK einen *Grenzgänger*, der den Großteil seiner Arbeit von seiner Wohnung aus in seinem Ansässigkeitsstaat ausübt, statt in dem Büro, das ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellt worden ist. In diesem Fall könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Wohnung dem Arbeitgeber zur Verfügung steht, weil das Unternehmen in diesem Fall von seinem Arbeitnehmer *nicht verlangt hat*, dass dieser seine Wohnung für unternehmerische Tätigkeiten nutzt.²⁰⁾ Es sei nach den Ausführungen im OECD-MK allerdings zu

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

¹¹⁾ Tz 18 f OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹²⁾ Tz 18 Satz 1 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹³⁾ Tz 18 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁴⁾ Tz 18 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁵⁾ *OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention*, 12 October 2011 to 10 February 2012 (2011) Tz 22 ff.

¹⁶⁾ Tz 18 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA.

¹⁷⁾ Tz 18 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA.

¹⁸⁾ Tz 19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

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

²⁰⁾ Tz 19 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

beachten, dass viele Arbeitnehmer in Staaten ansässig sind, wo deren Arbeitgebern Geschäftseinrichtungen zur Verfügung stehen, an die diese Arbeitnehmer berichten. Daher sei aus der Sicht der OECD das Thema von keiner besonderen Relevanz.²¹⁾ Außerdem würde es sich bei den Arbeiten im Homeoffice häufig um *Hilfstätigkeiten* handeln, die der Ausnahmeregel des Art 5 Abs 4 lit 3 OECD-MA zugeordnet werden könnten.²²⁾

Während der Corona-Krise hat die OECD in einer „*OECD Secretariat Analysis*“ im April 2020²³⁾ und in einer aktualisierten Version im Jänner 2021²⁴⁾ – gestützt auf den OECD-MK – festgehalten, dass die aufgrund *höherer Gewalt* gegebene Notwendigkeit, dass Arbeitnehmer nicht am Sitz des Unternehmens tätig sein können, nicht dazu führen soll, dass dadurch eine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründet wird, solange die Tätigkeit im Homeoffice nicht zur Regel wird („*and to the extent that it does not become the new norm over time*“). Denn es würde an einem ausreichenden Maß an Beständigkeit und Kontinuität oder einer ausreichenden Verfügungsmacht in der Form einer *Zugangsmöglichkeit* bzw. *Kontrolle* des arbeitnehmereigenen Homeoffice durch das Unternehmen fehlen. Außerdem bestehe üblicherweise ein Büro, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellen würde. In der „*Updated Guidance*“ aus Jänner 2021,²⁵⁾ worin auch die in ausgewählten Staaten²⁶⁾ vorhandenen Leitlinien zu COVID-19-bedingten Betriebsstättenfragen dargestellt worden sind, hat die OECD bestärkt, dass „*individuals teleworking from home (i.e. the home office) as a public health measure [...] to prevent the spread of the COVID-19 virus would not create a fixed place of business PE for the business/employer*“. Das österreichische BMF²⁷⁾ hat in mehreren Erlässen und einer Konsultationsvereinbarung mit Deutschland²⁸⁾ die Ausführungen der OECD im Wesentlichen übernommen.

III. Das Kriterium der „Verfügungsmacht“ in der Rechtsprechung

1. Die bisherige Rechtsprechung von VwGH und BFG

Soweit ersichtlich, ist eine explizite Rechtsprechung zu Homeoffice-Betriebsstätten im deutschsprachigen Raum noch nicht vorhanden. Allerdings wird sowohl durch österreichische²⁹⁾ als auch durch deutsche³⁰⁾ Gerichte das Kriterium der Verfügungsmacht als für den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung entscheidend angesehen. Eine „*nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht*“ setzt demnach voraus, dass das Unternehmen eine *Rechtsposition innehat, die diesem nicht ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann*.³¹⁾ Es reicht weder eine tatsächliche Mitbenutzungsmöglichkeit noch die bloße Nutzungsberechtigung im Interesse eines anderen oder die rein tat-

²¹⁾ Tz 19 Satz 3 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²²⁾ Tz 19 Satz 4 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

²³⁾ OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020 (2020) Pkt 8 f; *Mitterlehner*, OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020, 210 (210 f).

²⁴⁾ OECD, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic (21. 1. 2021).

²⁵⁾ OECD, Updated Guidance, Pkt 9 ff.

²⁶⁾ In OECD, Updated Guidance, finden sich Länderberichte zu Australien, Deutschland, Großbritannien, Kanada, Griechenland, Irland, Neuseeland, den USA und auch Österreich.

²⁷⁾ Zuletzt Info des BMF vom 29. 1. 2021, 2. Wartung der Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie, 2021-0.065.761.

²⁸⁾ Erläss des BMF vom 4. 11. 2020, Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland betreffend Arbeitnehmer und im öffentlichen Dienst Beschäftigte im Homeoffice sowie Kurzarbeitergeld und Kurzarbeiterunterstützung iZm der COVID-19-Pandemie, 2020-0.695.407; *Lang*, Homeoffice nach der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland-Österreich, SWI 2020, 331 (331 ff).

²⁹⁾ VwGH 12. 6. 1985, 83/13/0158; 25. 2. 1987, 84/13/0053; 1. 10. 1991, 90/14/0257; 12. 12. 1995, 94/14/0060; 25. 2. 1997, 84/13/0053; 18. 3. 2004, 2000/15/0118; 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004.

³⁰⁾ BFH 3. 2. 1993, I R 80-81/91; 30. 10. 1995, II R 12/92; 25. 5. 2000, III R 20/97; 14. 7. 2004, I R 106/03; 30. 6. 2005, III R 76/03; 13. 6. 2006, I R 84/05; 4. 6. 2008, I R 30/07; 18. 3. 2009, III R 2/06; 9. 1. 2019, I B 138/17; 23. 2. 2022, II R 35/20; 7. 6. 2023, I R 47/20.

³¹⁾ BFH 30. 6. 2005, III R 76/03; 4. 6. 2008, I R 30/07; 23. 3. 2022, III R 35/20.

sächliche Nutzungsmöglichkeit aus.³²⁾ Eine alleinige Verfügungsmacht des Unternehmens über die Räumlichkeiten muss jedoch nicht bestehen.³³⁾ Maßgeblich ist, dass dem Unternehmen ein *selbständiger Nutzungsanspruch* zusteht,³⁴⁾ unabhängig davon, ob dieser auf Eigentum oder entgeltlicher oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung beruht.³⁵⁾ Voraussetzung ist aber stets, dass dem Unternehmen tatsächlich eine für seine Geschäftstätigkeit ausreichend ausgestattete Einrichtung zur Verfügung steht.³⁶⁾ Dem Unternehmen muss ein selbständiger Nutzungsanspruch im Sinne einer *allgemeinen rechtlichen Absicherung*³⁷⁾ zustehen, die ihm eine *nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht* verschafft. Fehlt es an der erforderlichen Verfügungsmacht, kommt eine Betriebsstätte in fremden Räumen (zB der Wohnung des Arbeitnehmers) nur in Ausnahmefällen in Betracht.³⁸⁾ Wird die Verfügungsmacht nicht bestritten, kann dafür eine allgemeine rechtliche Absicherung oder eine ständige Nutzungsbefugnis tatsächlicher Art ausreichend sein.³⁹⁾

Eine Unterscheidung zwischen dem Begriff der „festen Geschäftseinrichtung“ (Art 5 Abs 1 OECD-MA), jenem der „Geschäftseinrichtung oder Anlage“ (§ 12 AO) und jenem der „festen örtlichen Anlage oder Einrichtung“ (§ 29 Abs 1 BAO) nimmt – trotz der notwendigen abkommensautonomen Auslegungen von DBA-Bestimmungen – weder die Rechtsprechung noch die Verwaltungspraxis⁴⁰⁾ vor, es sei denn, es werden Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten ausgeübt, die nur nach Abkommensrecht gemäß Art 5 Abs 4 OECD-MA vom Betriebsstättentatbestand ausgenommen sind.

2. Behandlungsräume in Justizanstalten – BFG 8. 2. 2024, RV/6100451/2018

In einer aktuellen, gemäß § 23 Abs 3 BFGG leider nicht veröffentlichten, allerdings im Schrifttum kommentierten Entscheidung des BFG⁴¹⁾ hat sich das Gericht iZm der regelmäßigen Tätigkeit eines in Deutschland ansässigen Zahnarztes in drei österreichischen Justizanstalten mit der Frage der für die Begründung einer festen Einrichtung bzw festen Geschäftseinrichtung auf Grundlage des § 29 BAO⁴²⁾ und auf Basis des Art 14 Abs 1 DBA Deutschland – der materiell Art 5 Abs 1 DBA Deutschland entspricht – notwendigen Verfügungsmacht ausführlich auseinandergesetzt. Der Begriff der „festen Einrichtung“ iSd Art 14 Abs 1 DBA Deutschland wurde dabei analog zur „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA bzw Art 7 OECD-MA interpretiert.⁴³⁾

Die Behandlungsräume in den Justizanstalten standen dem deutschen Arzt nur während seiner dortigen Anwesenheit zur Verfügung, sodass nach Ansicht des BFG von einer „dauernden Verfügungsmacht“ nicht ausgegangen werden konnte. Denn Voraussetzung für das Bestehen einer „festen Einrichtung“ ist, dass diese dem selbständig Tätigen für seine Tätigkeit „gewöhnlich“ zur Verfügung steht. „Gewöhnlich“ bedeutet, dass der Zahnarzt freien Zugang zu den Behandlungsräumen haben muss. Dieser ist

³²⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

³³⁾ BFH 22. 7. 2008, VIII R 47/07.

³⁴⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

³⁵⁾ BFH 3. 2. 1993, I R 80-81/91.

³⁶⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

³⁷⁾ BFH 30. 6. 2005, III R 76/03.

³⁸⁾ *Töben/Schrepp*, Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Irrtümer und Klarstellungen, DStR 2023, 305 (309) mwN.

³⁹⁾ BFH 18. 3. 2009, III R 2/06.

⁴⁰⁾ ZB EAS 3391 vom 5. 9. 2017.

⁴¹⁾ BFG 8. 2. 2024, RV/6100451/2018; *Schmidjell-Dommes*, Rechtsprechung zum Internationalen Steuerrecht – BFG: Die wöchentliche Tätigkeit eines deutschen Zahnarztes in einer österreichischen Justizanstalt begründet keine Betriebsstätte, SWI 2024, 203 (203 ff).

⁴²⁾ Eine Befassung des Gerichts mit der Frage des Bestands einer Betriebsstätte iSd § 29 BAO des deutschen Arztes wäre nicht notwendig gewesen, zumal gemäß § 98 Abs 1 Z 2 EStG Einkünfte aus selbständiger Arbeit – unabhängig vom Bestand einer Betriebsstätte – der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn die Arbeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird oder worden ist.

⁴³⁾ Tz 2 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA. Anderer Ansicht *Schmidjell-Dommes*, SWI 2024, 203 (210).

nicht gegeben, wenn die Räume während der Abwesenheit des Zahnarztes von anderen genutzt werden, sofern diese nicht Subunternehmer oder Arbeitnehmer der selbständig tätigen Person sind. „Room-sharing“ begründet für den Nutzer nämlich keine feste Einrichtung. Allein die Anwesenheit des Unternehmens an einer bestimmten Stelle bedeutet nicht zwangsläufig, dass diese dem Unternehmen zur Verfügung steht. Das Unternehmen bzw der selbständig Tätige muss das Recht haben, einer Zuweisung der ihm zur Nutzung überlassenen Anlagen oder Einrichtungen an andere Personen zu *widersprechen*. In Anlehnung an die deutsche Rechtsprechung ist nach Ansicht des BFG die bloße Mitbenutzung von Räumlichkeiten nicht ausreichend, um die für die Betriebsstätteneigenschaft maßgebende Verfügungsmacht zu begründen. Auch im „Dolmetscher-Erkenntnis“ hat der VwGH festgehalten, 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 [...]“.⁴⁴⁾ Bloßes Tätigwerden in den Räumlichkeiten eines Vertragspartners genügt für sich genommen selbst dann nicht zur Begründung der erforderlichen Verfügungsmacht, wenn die Tätigkeit über mehrere Jahre hinweg erbracht wird.⁴⁵⁾ Die Einrichtungen müssen dem Unternehmen ständig zur Verfügung stehen.⁴⁶⁾ Das gelegentliche Betreten durch Dritte ist von untergeordneter Bedeutung.⁴⁷⁾ Das „Schließfach-Urteil“ des BFH⁴⁸⁾ unterscheidet sich nach Ansicht des BFG von dem gegenständlichen Fall dadurch, dass sich der Flugzeugtechniker (nach einer anfänglichen Sicherheitskontrolle) jederzeit auf dem Flughafengelände frei bewegen konnte, der Zahnarzt in den Justizanstalten jedoch nicht.

Nach Ansicht des BFG stellt sich im konkreten Fall die Frage, ob ein selbständig tätiger Unternehmer aufgrund der speziellen Bedingungen einer Justizanstalt mit ganz besonderen Sicherheitsvorkehrungen und Zutrittsbeschränkungen dort überhaupt eine Betriebsstätte begründen kann. Wengleich das zeitliche und funktionale Element erfüllt waren, mangelt es am statischen Element in Form der Verfügungsmacht. Letztlich hat das BFG den Bestand einer Betriebsstätte bzw festen Einrichtung des deutschen Zahnarztes in den drei österreichischen Justizanstalten aus den folgenden Gründen in Abrede gestellt:

- Der Zahnarzt hatte nur ein *reines Mitbenutzungsrecht* an den Einrichtungen seines Auftraggebers. Die Behandlungsräume wurden teils von Justizwachebeamten, aber auch durch einen anderen Zahnarzt benutzt. Versperzbare, ihm allein zur Verfügung stehende Schränke mit Schlüsselgewalt des Zahnarztes waren nicht vorhanden, was nach Ansicht des BFG aber ohnehin nicht ausreichen würde, um für den Zahnarzt eine Betriebsstätte zu begründen.
- Ein *uneingeschränkter Zugang* zu den Schränken war nicht möglich. Außerdem erfordert die Tätigkeit eines Zahnarztes einen Behandlungsstuhl mit Geräten in einem den vorgegebenen Hygienebestimmungen entsprechenden Raum. Ein Kasten bzw Rollcontainer für sich allein kann für einen Zahnarzt keine feste Einrichtung begründen.⁴⁹⁾
- Die zeitliche Verfügungsmöglichkeit des Zahnarztes war so eingeschränkt, dass die Mitbenutzung der Räumlichkeiten und Einrichtungen durch andere Personen nicht als „zeitlich völlig untergeordnet“ qualifiziert werden konnte.

⁴⁴⁾ VwGH 22. 6. 2022, Ro 2020/13/0004.

⁴⁵⁾ Verweis auf EAS 3261 vom 27. 1. 2012 und BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

⁴⁶⁾ VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

⁴⁷⁾ VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084.

⁴⁸⁾ BFH 7. 6. 2023, I R 47/20; zum gleichen Sachverhalt, allerdings mit dem Unterschied, dass der Flugzeugmechaniker neben persönlichen Gegenständen auch Werkzeuge in seinem Spind aufbewahrt hatte: BFH 9. 1. 2019, I B 138/17; S. Bendlinger, Ein Schließfach als Betriebsstätte, SWK 8/2020, 434 (434 ff); S. Bendlinger, WT 2023, 384 (384 ff).

⁴⁹⁾ VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144.

- Der Zahnarzt hatte *keinen uneingeschränkten und dauernden Zutritt* zu den Einrichtungen, sondern nur innerhalb festgelegter, eng begrenzter Zeiten.
- Anders als in dem vom BFH entschiedenen Fall eines Flugzeugtechnikers wäre dem Beschwerdeführer auch ohne das Gesperre der Justizanstalten ein *freier Zugang* zu den ärztlichen Behandlungsräumen *nicht möglich* gewesen.
- Er konnte die Behandlungsräume *nur zu genau festgelegten Zeiten* und in Begleitung des Wachpersonals betreten, das für ihn die versperrten Türen öffnen musste. Der Zahnarzt hatte damit nur *temporäre Verfügungsmöglichkeiten*.
- Er konnte deshalb andere Personen *nirgendwo von der Benutzung der Räumlichkeiten ausschließen*.

Insgesamt ist damit das statische Element nicht erfüllt, sodass das Gericht davon ausgegangen ist, dass sich die Aktivitäten des in Deutschland ansässigen Zahnarztes in einem *bloßen Tätigwerden* erschöpft hatten, sodass nicht von einer Verfügungsmacht über eine feste Einrichtung ausgegangen werden konnte. Anzumerken ist allerdings, dass das Konzept der Verfügungsmacht nicht Bestandteil des statischen Elements, sondern des *funktionalen Elements* des Betriebsstättenbegriffs ist. Damit ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit ausüben kann, bedarf es einer ausreichenden Verfügungsmacht über Einrichtungen. Das Konzept der Verfügungsmacht dient damit nur der Erklärung des Tatbestandsmerkmals der Geschäftseinrichtung.⁵⁰⁾ Ein eigenes Tatbestandsmerkmal stellt die Verfügungsmacht nicht dar.⁵¹⁾

Nicht überraschend hat das Finanzamt gegen die Entscheidung des BFG Amtsrevision erhoben. Vertreter des BMF⁵²⁾ gehen davon aus, dass der deutsche Zahnarzt im Zuge seiner Behandlungen in österreichischen Justizanstalten sehr wohl eine Betriebsstätte begründet hätte, zumal er mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit dort verbracht hatte und den Räumlichkeiten eine maßgebliche Stellung in der Erbringung seiner Leistungen zukomme, was nicht als bloß untergeordnet eingestuft werden könne. Aufgrund einer notwendigen *berufsbezogenen Betrachtung* sei es für den Tatbestand der Betriebsstätte unschädlich, dass aus bestimmten Gründen Zugangsbeschränkungen zu Behandlungsräumen, Kästen und Rollcontainern bestanden, die eine Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten nicht ausschließen würden. Wenngleich eine *Mitbenutzungsmöglichkeit* vom VwGH als nicht ausreichend angesehen worden ist, sei zur Frage eines *Mitbenutzungsrechts* keine passende Rechtsprechung vorhanden.⁵³⁾ Deshalb sei der Schluss zulässig, dass aufgrund des vertraglich vereinbarten (Mit-)Benutzungsrechts, des Ausmaßes der Geschäftstätigkeit sowie der berufsbezogenen Ausstattung der Räumlichkeiten von einer ausreichenden Verfügungsmacht des Zahnarztes ausgegangen werden könnte und damit von einer inländischen Betriebsstätte.

Es bleibt abzuwarten, wie der VwGH den Fall entscheiden wird. Tatsache ist jedenfalls, dass der Zahnarzt eine sehr stark beschränkte Nutzungsmöglichkeit über inländische Räumlichkeiten hatte, die an der Begründung der notwendigen betriebsstättenrelevanten Verfügungsmacht erhebliche Zweifel aufkommen lassen.

IV. Ausgewählte innerstaatliche Regelungen zu Homeoffice-Betriebsstätten

1. Unilaterale Lösungsversuche eines bilateral zu klärenden Themas

Zweck des abkommensrechtlichen Betriebsstättenbegriffs ist es, festzustellen, ob ein in einem Staat ansässiges Unternehmen (Ansässigkeitsstaat) in einem anderen Staat

⁵⁰⁾ OECD, Interpretation and Application of Article 5, Tz 12: „The concept of ‚at the disposal‘ is not found in the definition of permanent establishment but is a test put forward in [...] the Commentary in order to explain the concept of ‚place of business.“

⁵¹⁾ Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 5 OECD-MA Rz 21.

⁵²⁾ Schmidjell-Dommes, SWI 2024, 203 (212).

⁵³⁾ Schmidjell-Dommes, SWI 2024, 203 (211).

(Quellenstaat) ausreichend verwurzelt ist,⁵⁴⁾ um Letzterem einen steuerlichen Zugriff auf einen Teil der Unternehmensgewinne zu ermöglichen. Die Frage, unter welchen Voraussetzungen „remote work“ in einem DBA-Vertragsstaat eine Betriebsstätte begründet, kann deshalb nicht durch einzelstaatliche Maßnahmen oder bilaterale Sonderregelungen gelöst werden, sondern bedarf einer international akkordierten Vorgangsweise, die auf OECD- oder EU-Ebene gefunden werden muss, zB durch Anpassung von OECD-MA und OECD-MK. Das BMF weist in einer Stellungnahme auf eine schriftliche parlamentarische Anfrage⁵⁵⁾ zu Recht darauf hin, dass „selbstgestrickte“ Bestimmungen in einzelnen DBA, die eine Begründung von Betriebsstätten durch Homeoffice ausschließen sollen, Auslegungsprobleme, lange Gerichtsverfahren und Vollzugsprobleme für Praxis und Verwaltung zur Folge haben können. Rein nationale Regelungen, die nicht auf einen internationalen Konsens zurückzuführen sind, stoßen bei DBA-Vertragsstaaten naturgemäß auf wenig Akzeptanz.

Dennoch haben die Finanzverwaltungen einzelner Staaten zu dem Thema Stellung genommen und versucht, Homeoffice-Betriebsstätten zu adressieren, darunter zB Deutschland, Dänemark,⁵⁶⁾ Schweden, die Schweiz und Spanien.⁵⁷⁾ In der Folge werden die Regelungen ausgewählter Staaten dargestellt, die eine Tendenz erkennen lassen, wie aus unternehmenssteuerrechtlicher Sicht mit der Tätigkeit von Arbeitnehmern umgegangen werden soll, wenn diese für ihren ausländischen Arbeitgeber an ihrem Heimarbeitsplatz tätig werden.

2. Die Leitlinien der schwedischen Steuerverwaltung

Die schwedische Steuerverwaltung hat bereits im März 2015 Leitlinien⁵⁸⁾ zu der Frage veröffentlicht, unter welchen Voraussetzungen Heimarbeit eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens begründen kann. Im Mai 2022 wurden diese Leitlinien aktualisiert.⁵⁹⁾ Schweden interpretiert den innerstaatlichen Betriebsstättenbegriff in Kapitel 2 Abschnitt 29 des Einkommensteuergesetzes anhand des Art 5 OECD-MA und des OECD-MK dazu, um einen Gleichklang zwischen nationalem und internationalem Steuerrecht herzustellen.⁶⁰⁾ Eine Homeoffice-Betriebsstätte soll dann angenommen werden können, wenn ausländische Unternehmen ihre Arbeitnehmer *verpflichten*, von zu Hause aus zu arbeiten, und diesen *keine Einrichtung* zur Verfügung gestellt wird, obwohl die Tätigkeit des Arbeitnehmers eine solche erfordern würde.⁶¹⁾ Eine solche Verpflichtung kann zB darin bestehen, dass Arbeitnehmer an bestimmten Wochentagen von zu Hause aus arbeiten müssen, weil es dem Unternehmen an ausreichenden Büroräumen mangelt. Außerdem ist aus schwedischer Sicht relevant, ob das Unternehmen ein *Interesse* daran hat, dass Arbeiten in einem schwedischen Homeoffice erledigt werden, und dies *für das Unternehmen von Vorteil* ist, weil zB schwedische Kunden betreut werden müssen.⁶²⁾ *Behördliche Reisebeschränkun-*

⁵⁴⁾ BFH 9. 1. 2019, I B 138/17.

⁵⁵⁾ Anfragebeantwortung 12535/AB vom 2. 1. 2023 zu 12817/J 27. GP.

⁵⁶⁾ *Skatteforvaltningen*, Ikke fast driftssted ved direktors arbejde fra hjemmet i Danmark, SKM2022.406.SR (29. 8. 2022), abrufbar unter <https://info.skat.dk/data.aspx?oid=2353490> (Zugriff am 29. 4. 2024).

⁵⁷⁾ *Secretaría de Estado e Hacienda*, Dirección General de Tributarios, Doctrina Tributaria – Consultas Tributarias, N de consulta V0066-22 (18. 1. 2022), abrufbar unter https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0066-22 (Zugriff am 29. 4. 2024).

⁵⁸⁾ *Skatteverket*, Rättsling vägledning, När medför en anställds arbete i hemmet att ett utländskt företag får fast driftställe? Dnr 131 160460-15/1111 (16. 3. 2015), abrufbar unter <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/411692.html> (Zugriff am 29. 4. 2024).

⁵⁹⁾ *Skatteverket*, Rättsling vägledning, När medför en anställds arbete i hemmet att ett utländskt företag får fast driftställe? Dnr 8-1677220 (13. 5. 2022), abrufbar unter <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2024.1/411692.html> (Zugriff am 29. 4. 2024); im Folgenden: *Skatteverket*, Leitlinien 2022.

⁶⁰⁾ *Skatteverket*, Leitlinien 2022, Pkt 3.1.

⁶¹⁾ *Skatteverket*, Leitlinien 2022, Pkt 3.2.

⁶²⁾ *Skatteverket*, Leitlinien 2022, Pkt 4.1.

gen gelten nicht als vom Unternehmen vorgeschriebene Heimarbeit. Erfolgt Heimarbeit zwar auf Wunsch des Unternehmens, hat dieses jedoch kein geschäftliches Interesse daran und zieht auch keine Vorteile daraus, dass Arbeitnehmer von zu Hause aus arbeiten, kann das Homeoffice nicht als dem Unternehmen zur Verfügung stehend angesehen werden. Auch der Umstand, dass ein Unternehmen einen qualifizierten Mitarbeiter gewinnen und beschäftigen möchte und deshalb seinem Wunsch nachkommt, von seinem Heimarbeitsplatz aus zu arbeiten, ist kein Faktor, der bei der Beurteilung des Vorliegens eines geschäftlichen Interesses oder Vorteils für das Unternehmen von Bedeutung wäre. Auch arbeitsvertragliche Vereinbarungen, die eine Tätigkeit im Homeoffice zulassen, lassen nicht auf ein Verlangen des Unternehmens schließen. Bezahlt das Unternehmen allerdings *Miete für einen Büroraum in der Wohnung des Arbeitnehmers*, geht die schwedische Steuerverwaltung davon aus, dass das Unternehmen Verfügungsmacht über den Raum hat; nicht jedoch, wenn nur Computer, Bürogeräte und erforderliche Arbeitsmaterialien zur Verfügung gestellt werden. Im Homeoffice ausgeübte vorbereitende und Hilfstätigkeiten, bei denen es sich nicht um Kerntätigkeiten des Unternehmens handelt (zB Verwaltungstätigkeiten), begründen nach schwedischem Recht und auf Grundlage des Art 5 Abs 4 OECD-MA keine Betriebsstätte. Die Leitlinien erörtern anhand von insgesamt sechs Beispielen den Bestand bzw Nichtbestand einer Homeoffice-Betriebsstätte. Auszugsweise werden zwei davon dargestellt:

- **Beispiel 1⁶³⁾**

Das in Deutschland ansässige Unternehmen B beschäftigt Boris. Er ist für den Produktvertrieb in Schweden, Dänemark, Finnland und Norwegen zuständig und regelmäßig auf Reisen. Es sei angenommen, dass Boris die Voraussetzungen für den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte in den einzelnen Staaten nicht erfüllt. Das Unternehmen B unterhält in den besuchten Staaten keine Niederlassungen. 25 % seiner Arbeitszeit verbringt Boris in seinem Homeoffice in Stockholm/Schweden.

Die schwedische Finanzverwaltung geht davon aus, dass Boris in Schweden eine Betriebsstätte begründet. Wenngleich sein deutscher Arbeitgeber von Boris nicht verlangt, dass er von zu Hause aus arbeitet, besteht dafür eine Notwendigkeit, weil ihm von seinem Arbeitgeber kein Büroraum zur Verfügung gestellt wird, obwohl seine Tätigkeit das erfordern würde. Sein Arbeitgeber hat deshalb Interesse daran, dass Boris von Schweden aus tätig ist. Der Umstand, dass ihm am deutschen Standort ein Büro zur Verfügung steht, ändert nichts daran, da Boris seine Tätigkeit nicht von dort aus verrichten kann. Der Vertrieb zählt zu einer Kerntätigkeit des Unternehmens, sodass die Ausnahme für vorbereitende und Hilfstätigkeiten nicht zur Anwendung kommen kann.

- **Beispiel 2⁶⁴⁾**

Das dänische Unternehmen E ist ein Beratungsunternehmen im IT-Bereich. Emma arbeitet an Kundenaufträgen und betreut von ihrem Homeoffice in Schweden aus ausschließlich den dänischen Markt.

Nach Ansicht der schwedischen Finanzverwaltung begründet Emma dadurch keine Betriebsstätte für das dänische Unternehmen in Schweden. Die Wohnung kann nicht als ihrem Arbeitgeber zur Verfügung stehend angesehen werden, weil das Unternehmen weder von Emma verlangt hat, von zu Hause aus zu arbeiten, noch ein Interesse oder ein Nutzen daran besteht, dass die Arbeit in Schweden ausgeführt wird.

3. Stellungnahme der Schweizerischen Steuerkonferenz

Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), die sich aus Vorstehern der kantonalen und der eidgenössischen Steuerverwaltung zusammensetzt, hat eine Stellungnahme zur interkantonalen und interkommunalen Steuerpraxis iZm Telearbeit veröffentlicht (SSK-Schreiben).⁶⁵⁾ Abkommensrechtliche Aspekte werden darin allerdings ausgeschlossen. Das SSK-Schreiben definiert den Begriff „Telearbeit“ als „das Arbeiten von einem

⁶³⁾ *Skatteverket*, Leitlinien 2022, Pkt 4.4.2.

⁶⁴⁾ *Skatteverket*, Leitlinien 2022, Pkt 4.4.5.

⁶⁵⁾ *Schweizerische Steuerkonferenz*, Analyse zu den Auswirkungen von Telearbeit auf die interkantonale Steuerauscheidung von Unternehmen (26. 4. 2022), abrufbar unter https://www.ssk-csi.ch/fileadmin/dokumente/Analysen/Analyse_Teletravail_DE_2022.pdf (Zugriff am 29. 4. 2024); im Folgenden: SSK-Schreiben.

mit technischen Kommunikationsmitteln ausgestatteten Platz außerhalb der Räumlichkeiten des Arbeitgebers (in der Regel im privaten Lebensbereich)“). Die SSK kommt zu dem Schluss, dass der Zugang des Unternehmens zu den Arbeitsräumen des Arbeitnehmers beschränkt ist, die unter dessen Kontrolle stehen, und damit das Unternehmen kein umfassendes Recht auf die Nutzung dieser Räume hat (*keine Schlüsselgewalt*). Deshalb kann aus schweizerischer Sicht durch Homeoffice-Tätigkeiten keine feste Geschäftseinrichtung nach schweizerischem Recht begründet werden. Eine feste Geschäftseinrichtung kann auch dann nicht angenommen werden, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Entschädigung für die Nutzung eines Privatraums bezahlt, weil auch dadurch dem Arbeitgeber kein Nutzungsrecht eingeräumt wird. Dasselbe gilt, wenn die Telearbeit nicht freiwillig erfolgt, sondern vom Arbeitgeber angeordnet wird, „da der Arbeitgeber in diesem Fall immer noch nicht die Befugnis hat, frei über die Räumlichkeiten zu verfügen“.⁶⁶⁾ Selbst in Fällen eines weitreichenden Nutzungsrechts des Unternehmens über die Räumlichkeiten des Arbeitnehmers muss aus schweizerischer Sicht das Kriterium der *qualitativen und quantitativen Bedeutung* zusätzlich erfüllt sein, damit vom Bestand einer Betriebsstätte ausgegangen werden kann. Bei Erledigung administrativer Tätigkeiten im Homeoffice⁶⁷⁾ mangelt es jedenfalls am qualitativen Kriterium, bei Beschäftigung von nur einem Angestellten am quantitativen Kriterium.⁶⁸⁾ Eine fehlende Außenwirkung (zB in Form eines Firmenschildes) ist Indiz gegen den Bestand einer Betriebsstätte. Sind mehrere Angestellte eines Unternehmens im selben Kanton an ihrem Heimarbeitsplatz tätig, sind alle Tätigkeitsorte unabhängig voneinander zu betrachten. Die von der SSK vertretene Rechtsmeinung gilt auch für leitende Angestellte und Geschäftsführer eines Unternehmens.

Für Zwecke der interkantonalen Steuerauscheidung begründen Telearbeitende durch ihre Tätigkeit im Homeoffice also keine Betriebsstätte des sie beschäftigenden Unternehmens. Selbst wenn ein Unternehmen nach einem vollständig dezentralisiertem Geschäftsmodell arbeitet, bei dem alle Mitarbeitenden zur Telearbeit verpflichtet sind und das Unternehmen keine Arbeitsmöglichkeiten in seinen eigenen Räumlichkeiten anbietet, erlauben es die derzeitigen, von der schweizerischen Rechtsprechung bestimmten Regeln nicht, an den verschiedenen Orten der Telearbeit Betriebsstätten zu begründen. Es ist davon auszugehen, dass die interkantonale Sicht auch auf die Frage der Steuerpflicht ausländischer Unternehmen ausstrahlt und deshalb die Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern ausländischer Unternehmen in der Schweiz keine Betriebsstätte begründet.⁶⁹⁾

Die schweizerische Zurückhaltung bei der Annahme von Homeoffice-Betriebsstätten ist dem Umstand geschuldet, dass die interkantonale Steuerauscheidung nicht zu einer Zersplitterung des Steuersubstrats führen soll. Ein Ansatz, der auch zwischenstaatlich seine Rechtfertigung findet.

4. Tax Ruling in den Niederlanden

Die niederländische Finanzverwaltung hatte sich in einem Vorabbescheid⁷⁰⁾ mit der Begründung einer Betriebsstätte durch drei Arbeitnehmer, die in den Niederlanden an-

⁶⁶⁾ SSK-Schreiben, Pkt 3.1.

⁶⁷⁾ Urteil des Bundesgerichts 29. 1. 2007, 2P_249/2006.

⁶⁸⁾ Die SSK-Kreisschreiben Nr 12 und 23 verlangen mindestens drei Angestellte, um eine Betriebsstätte zu begründen. SSK, Steuerpflicht der Krankenkassen nach dem Krankenversicherungsgesetz (KVG), Kreisschreiben 12 (21. 3. 2019) Pkt 5.1.3.1.; SSK, Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften, Kreisschreiben 23 (21. 11. 2006) Pkt 4.2.

⁶⁹⁾ Kläser, ISTR-LB 2022, 50 (50).

⁷⁰⁾ *Belastingdienst*, Advance Tax Ruling 20230221 ATR 000011, abrufbar unter <https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/rul-20230221-atr-000011.pdf> (Zugriff am 29. 4. 2024).

sässig waren und aus persönlichen Gründen von ihrem Homeoffice aus in den Niederlanden für ein in einem DBA-Vertragsstaat ansässiges Unternehmen tätig waren, zu beschäftigen. Das Unternehmen hatte in den Niederlanden keine anderen Tätigkeiten ausgeübt und keine weiteren Arbeitnehmer dort beschäftigt. Den Arbeitnehmern wurde für die Homeoffice-Tätigkeit kein Kostenersatz geleistet, und es wurde ihnen keine Vollmacht eingeräumt, für das Unternehmen Verträge abzuschließen. Mangels Verfügungsmacht des ausländischen Arbeitgebers über die Wohnung der Arbeitnehmer hat die niederländische Ruling-Behörde den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung sowohl nach niederländischem als auch auf Grundlage des anzuwendenden DBA verneint, ebenso den Bestand einer Vertreterbetriebsstätte.

5. Anwendungserlass zur deutschen Abgabenordnung

Im Vergleich zu Österreich waren schon bisher die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis in Bezug auf das Kriterium der für die Begründung einer Betriebsstätte nötigen Verfügungsmacht in Deutschland *deutlich restriktiver*. In einer Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO)⁷¹⁾ hat das dBMF erstmals zur Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeiten Stellung bezogen. Aus deutscher Sicht begründet die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice in der Regel keine Betriebsstätte des Arbeitgebers. Das soll auch abkommensrechtlich gelten (feste Einrichtung gemäß Art 5 Abs 1 und Abs 4 OECD-MA). Der Bestand einer Homeoffice-Betriebsstätte wird auch verneint, bei

- *Übernahme der Kosten für das Homeoffice* und dessen Ausstattung durch den Arbeitgeber;
- *Abschluss eines Mietvertrags* über häusliche Räume des Arbeitnehmers zwischen Arbeitgeber (Mieter) und Arbeitnehmer (Vermieter), außer der Arbeitgeber ist im Einzelfall tatsächlich befugt, die Räume anderweitig zu nutzen (etwa durch das Recht zum Entsenden anderer Arbeitnehmer in die Räume oder ein Recht zum Betreten der Räume außerhalb von Prüfungen zur Arbeitssicherheit);
- Fällen, in denen dem Arbeitnehmer *kein anderer Arbeitsplatz* durch den Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird.

Grund dafür ist, dass der Arbeitgeber typischerweise keine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers hat. Anderes könne gelten, wenn ein Arbeitnehmer *Leitungsfunktionen* ausübt und dieser dem Unternehmer Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung vermittelt. Diese Einschränkung, die auch vom österreichischen BMF⁷²⁾ vertreten wird, ist aber nicht nachvollziehbar, da auch bei leitenden Angestellten – wie auch immer der Begriff „*Leitungsfunktion*“ verstanden wird – der Arbeitgeber in der Regel keine dauerhafte Verfügungsmacht bzw Nutzungsbefugnis über deren Homeoffice haben wird.

Die im Vergleich zu Österreich deutlich zurückhaltendere Position der deutschen Finanzverwaltung zur Auslegung des innerstaatlichen Betriebsstättenbegriffs (§ 12 AO) dürfte seine Ursache (auch) in der deutschen Gewerbesteuer haben. Denn es soll verhindert werden, den Gewerbebeitrag auf viele Gemeinden mit (Homeoffice-)Kleinstbetriebsstätten aufteilen zu müssen. Im zwischenstaatlichen Bereich sollen durch eine restriktive Auslegung des Art 5 Abs 1 OECD-MA in Deutschland ansässige Unternehmen daran gehindert werden, Steuersubstrat aus der Einkommen- bzw Körperschaftsteuerbemessungs-

⁷¹⁾ Siehe dBMF-Schreiben vom 5. 2. 2024, Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), IV D 1 – S 0062/23/10003 :001, zu § 12 AO Nr 4; *Hörnigke/Röttig*, Betriebsstätte durch Homeoffice, Workation oder Entsendung, IWB 2024, 273 (273 ff).

⁷²⁾ EAS 3445 vom 7. 7. 2023.

grundlage eliminieren zu müssen (die mehr als 100 deutschen DBA⁷³) vermeiden Doppelbesteuerung von Aktiveinkünften überwiegend durch die Befreiungsmethode).

6. Homeoffice-Betriebsstätten aus der Sicht der österreichischen Finanzverwaltung

Schon vor dem Ausbruch der Corona-Krise hat das BMF in einer Reihe von Anfragebeantwortungen zur Betriebsstättenbegründung durch Homeoffice-Tätigkeiten Stellung genommen.⁷⁴) Die arbeitnehmereigene Wohnung wurde vor allem dann als Betriebsstätte qualifiziert, wenn darin *unternehmensspezifische Kerntätigkeiten* ausgeführt worden sind,⁷⁵) die Wohnung als *Stützpunkt der Auftragserfüllung*⁷⁶) genutzt wurde oder als *Anlaufstelle für die institutionelle Kundenbetreuung* gedient hat.⁷⁷) Es wurde für den Bestand einer „festen örtlichen Anlage oder Einrichtung“ iSd § 29 Abs 1 BAO als ausreichend angesehen, wenn im Homeoffice in der Wohnung des Arbeitnehmers ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Laptop und ein Mobiltelefon zur Arbeitsausübung genutzt wurden. Denn es könne keinen Unterschied machen, ob betriebsstättenbegründende Räumlichkeiten einem ausländischen Unternehmen *von einem Dritten oder von seinem eigenen Mitarbeiter zur Verfügung gestellt werden*. Die notwendige Verfügungsmacht wurde – unter Verweis auf den OECD-MK zu Art 5 OECD-MA⁷⁸) – daraus abgeleitet, dass diese dem (Arbeitgeber-)Unternehmen „faktisch“ im Wege der betrieblichen Nutzung des Homeoffice durch seinen Arbeitnehmer verschafft worden ist.⁷⁹) Bezüglich der DBA-rechtlichen Würdigung wurde vom BMF auf den OECD-MK zu Art 5 OECD-MA verwiesen, wobei die Verfügungsmacht anhand der *Dauerhaftigkeit*, des *Ausmaßes der Tätigkeit* (mehr als 50 % Homeoffice-Tätigkeit) und des *Verlangens von Heimarbeit* durch den Arbeitgeber mangels Verfügbarkeit eines Arbeitsplatzes beurteilt wurde. Auch der *Geltendmachung von Aufwendungen oder Ausgaben* iZm der Nutzung der Wohnung⁸⁰) wurde Bedeutung beigemessen. Ebenso der Frage, inwieweit die im Homeoffice ausgeübte Tätigkeit allenfalls als vorbereitende oder Hilfstätigkeit iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA qualifiziert werden könnte.

⁷³) Siehe dBMF-Schreiben vom 15. 1. 2024, Stand der Doppelbesteuerungsabkommen und anderer Abkommen im Steuerbereich sowie der Abkommensverhandlungen am 1. Januar 2024, IV B 2 – S 1301/21/10048 :003.

⁷⁴) EAS 180 vom 24. 10. 1992 (ständige Vertreter als Betriebsstätten); EAS 350 vom 3. 12. 1993 (deutsche EDV-Beratung für österreichisches Unternehmen); EAS 849 vom 28. 3. 1996 (österreichischer Ost-Europa-Sales-Manager für ein schweizerisches Unternehmen); EAS 1119 vom 8. 8. 1997 (zur Frage der Abgrenzung eines betriebsstättenlosen Einsatzes von Außendienstmitarbeitern); EAS 1521 vom 6. 9. 1999 (Wohnung des inländischen Servicetechnikers eines deutschen Unternehmens); EAS 1590 vom 24. 1. 2020 (Homeoffice für deutschen Arbeitgeber); EAS 1705 vom 13. 9. 2000 (Lohnsteuerbetriebsstätte in der Wohnung des Dienstnehmers); EAS 1763 vom 5. 12. 2000 (Internet-Heimarbeitsleistungen für ein US-Unternehmen); EAS 2111 vom 2. 9. 2022 (japanische Gesellschaft mit inländischem Vorstandsmitglied); EAS 2450 vom 20. 4. 2004 (Verlegung des Arbeitsplatzes nach Mauritius); EAS 2754 vom 24. 8. 2006 (Softwareberatung durch ein indisches Unternehmen); EAS 2966 vom 26. 5. 2008 (slowakische Pflegekräfte); EAS 3270 vom 20. 1. 2012 (Frage der Vertreterbetriebsstätte bei Aufbau des inländischen Marktes für deutsche Asset-Management-Produkte); EAS 3277 vom 14. 5. 2012 (grenzüberschreitendes Telearbeitsverhältnis); EAS 3323 vom 8. 4. 2013 (Verkaufsmanager mit Arbeitsplatz in der privaten Wohnung); EAS 3392 vom 6. 11. 2017 (Vorliegen einer inländischen Betriebsstätte bei inländischem Homeoffice); EAS 3415 vom 27. 6. 2019 (Homeoffice als Betriebsstätte); EAS 3432 vom 1. 6. 2021 (Betriebsstätte bei Hilfstätigkeiten im Konzern).

⁷⁵) EAS 3211 vom 2. 9. 2022.

⁷⁶) EAS 2450 vom 20. 4. 2004.

⁷⁷) EAS 3270 vom 10. 1. 2012.

⁷⁸) Tz 12 Satz 2 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „Whether a location may be considered to be at the disposal of an enterprise in such a way that it may constitute a ‚place of business through which the business of [that] enterprise is wholly or partly carried on‘ will depend on that enterprise having the effective power to use that location as well as the extent of the presence of the enterprise at that location and the activities that it performs there.“

⁷⁹) EAS 3415 vom 27. 6. 2019, unter Verweis auf *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/121, Z 00 Rz 197.

⁸⁰) EAS 3392 vom 6. 11. 2017.

In der letzten Einzelerledigung⁸¹⁾ zu diesem Thema stellt das BMF auf das zeitliche Ausmaß der Tätigkeit ab und geht davon aus, dass eine im Rechnungswesen beschäftigte Mitarbeiterin, die dauerhaft drei Tage in der Woche am Sitz ihres deutschen Arbeitgebers und zwei Tage die Woche in ihrer Privatwohnung arbeitet, weder nach nationalem Steuerrecht noch abkommensrechtlich eine Betriebsstätte begründet. Wenngleich bei einer Nutzung an zwei Tagen pro Woche nicht von einer bloß gelegentlichen Nutzung ausgegangen werden könne und eine faktische Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice gegeben sei, müsse auf Grundlage der Ausführungen im OECD-MK eine solche Verfügungsmacht verneint werden, wenn der Arbeitgeber vom Mitarbeiter die Tätigkeit im Homeoffice nicht verlangt, indem er dem Mitarbeiter einen Arbeitsplatz zur ständigen Benutzung zur Verfügung stellt und dieser auch tatsächlich genutzt wird. Bei einer Tätigkeit von drei Tagen pro Woche an einem ständig zur Verfügung stehenden eigenen Arbeitsplatz am Sitz des Arbeitgebers sei davon auszugehen, dass der Arbeitgeber das Arbeiten im Homeoffice nicht verlangt und daher keine faktische Verfügungsmacht über das Homeoffice vorliegt. Ob das Kriterium des Nicht-Verlangens auch bei Führungspersonal oder leitenden Angestellten gleichermaßen gegen die Begründung einer Betriebsstätte spreche, wurde vom BMF offengelassen.⁸²⁾ Allein der Umstand, dass die Homeoffice-Tätigkeit auf Wunsch der Mitarbeiterin erfolgt sei, könne für die Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft eines Homeoffice nicht maßgeblich sein.

V. Klärungsversuche auf internationaler Ebene

Deutschland hat die Sinnhaftigkeit, von der Besteuerung von Homeoffice-Betriebsstätten Abstand zu nehmen, erkannt und in einem aktualisierten Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) zum Ausdruck gebracht, dass die Tätigkeit eines Arbeitnehmers in dessen häuslichem Homeoffice im Regelfall weder nach § 12 AO noch auf Grundlage des Art 5 OECD-MA eine Betriebsstätte des Arbeitgebers zur Folge haben kann. Dies wurde mit dem Umstand begründet, dass der Arbeitgeber typischerweise keine ausreichende Verfügungsmacht über die häuslichen Räumlichkeiten des Arbeitnehmers hat. Diese Rechtsansicht entspricht der restriktiven Rechtsprechung des BFH zum Kriterium der Verfügungsmacht, die eine dauerhafte Nutzungsbefugnis des Arbeitgebers über Räumlichkeiten des Arbeitnehmers fordert, die es zulässt, andere von deren Nutzung auszuschließen. Wie gezeigt wurde, wird diese Sichtweise auch von anderen Staaten vertreten. Diese Befugnis steht nämlich nur dem Arbeitnehmer, nicht jedoch dem Arbeitgeber zu. Für die vom österreichischen BMF ins Treffen geführte „*faktische Verfügungsmacht*“ als ausreichendes Tatbestandsmerkmal bleibt deshalb kein Raum.

Es bedarf international akkordierter, nachvollziehbarer Kriterien, um entscheiden zu können, in welchen Fällen mobiles Arbeiten eine Betriebsstätte begründen kann. Rein innerstaatliche Regelungen, Verwaltungsanweisungen und Erlässe können ein bilateral zu klärendes Thema nicht lösen. Das Aufeinandertreffen unterschiedlicher nationaler Interpretationen löst Qualifikationskonflikte und Doppelbesteuerung aus, die nur durch aufwändige und langwierige Verständigungs- oder Schiedsverfahren gelöst werden können. Es bedarf eines international einheitlichen Verständnisses, das auf EU- und/oder OECD-Ebene akkordiert werden muss, zB durch die Änderung des OECD-MA und des OECD-MK, begleitet durch eine flächendeckende Übernahme in das DBA-Netz durch ein Multilaterales Instrument (MLI).

⁸¹⁾ EAS 3445 vom 7. 7. 2023.

⁸²⁾ Das österreichische BMF dürfte bezüglich der Frage, ob bei leitenden Angestellten andere Maßstäbe anzulegen sind, die Antwort der deutschen Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU (Drs 20/3006 vom 2. 8. 2022) zum Vorbild genommen haben, worin es zur Frage nach dem Risiko der Begründung von Betriebsstätten durch Homeoffice-Tätigkeiten in anderen Ländern in Pkt 17 heißt: „*Erhöhtes Risiko für die Annahme einer Betriebsstätte durch den jeweiligen Tätigkeitsstaat besteht grundsätzlich bei Personal mit Leitungsfunktionen, mit Verhandlungsvollmacht oder bei maßgeblicher Beteiligung an Vertragsverhandlungen oder der Kundenanbahnung.*“

Acht Interessenvertretungen der deutschen Wirtschaft⁸³⁾ haben schon während der Corona-Krise die OECD auf einfach zu handhabende Lösungen gedrängt. Es wurde vorgeschlagen, für Zwecke der Auslegung des Art 5 Abs 1 OECD-MA den Begriff der „*Verfügungsmacht*“ zu konkretisieren. Alternativ dazu wurde angeregt, bis zu einem bestimmten zeitlichen Ausmaß von Homeoffice-Tätigkeiten (zB 120 oder 183 Tage im Zwölfmonatszeitraum) dem Quellenstaat kein Besteuerungsrecht einzuräumen und weder eine feste Geschäftseinrichtung noch eine Vertreterbetriebsstätte zu unterstellen, ohne zusätzliche Voraussetzungen prüfen zu müssen oder generell dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an Unternehmensgewinnen zu überlassen, wenn Mitarbeiter von zu Hause aus arbeiten. Letzteres wäre angesichts der in vielen Branchen angespannten Personalsituation sehr zu begrüßen, um Unternehmen, die bislang wegen des Betriebsstättenrisikos zurückhaltend waren, grenzüberschreitende Homeoffice-Tätigkeiten zuzulassen, die Personalakquise zu erleichtern. Die Notwendigkeit international abgestimmter Lösungen wird auch vom österreichischen Finanzministerium bestätigt, das ausführt, dass „selbstgestrickte“ Bestimmungen in einzelnen DBA, die eine Begründung von Betriebsstätte durch Homeoffice-Tätigkeiten per se ausschließen sollen, abzulehnen sind.⁸⁴⁾

Der OECD-Steuerausschuss hat sich bei der Abfassung des OECD-MA auch in anderen Bereichen bei der Zuordnung des Besteuerungsrechts aus guten Gründen für pragmatische Lösungen entschieden. So zB betreffend die Besteuerung von Ruhegehältern (Art 18 OECD-MA), von Einkünften von See- und Luftschiffahrtspersonal im internationalen Verkehr (Art 15 Abs 3 OECD-MA), von Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen (Art 16 OECD-MA) oder anderen Einkünften (Art 21 OECD-MA), die losgelöst vom Tätigkeitsort nur einem einzigen Staat zur Besteuerung überlassen werden.

Anlässlich des *BIAC*⁸⁵⁾ *Tax Committee Meeting* in Paris im April 2024 haben Vertreter der Arbeitsgruppe 1 des OECD-Steuerausschusses zum Ausdruck gebracht, dass bezüglich der „*mobility of workers*“ die Betriebsstättenfrage prioritär zu klären ist und eine international abgestimmte Lösung gefunden werden muss. Die anlässlich der COVID-19-Krise veröffentlichten Leitlinien der OECD sollen für die ertragsteuerliche Würdigung der dadurch ausgelösten neuen Formen der Arbeitsorganisation keine Relevanz haben („*Covid guidance had special context and does not set direction*“). Im Fokus stehen die Auslegung des Begriffs der Verfügungsmacht („*at the disposal of*“), die Anwendbarkeit der in Art 5 Abs 4 OECD-MA vorgesehenen Ausnahmen für vorbereitende und Hilfstätigkeiten („*preparatory and auxiliary*“), die Auslegung des Begriffs „*gewöhnlich*“ iZm Vertreterbetriebsstätten gemäß Art 5 Abs 5 OECD-MA und die Schaffung von *Safe Harbours*, verknüpft mit der Frage, welche Einkünfte einer allfälligen Homeoffice-Betriebsstätte gemäß Art 7 OECD-MA überhaupt zugeordnet werden können.

In der Arbeitsgruppe 1 des OECD-Steuerausschusses besteht jedenfalls Einigkeit darüber, dass „*Mikro-Betriebsstätten*“ bzw. „*low value PEs*“ verhindert werden sollen. Das OECD-Sekretariat beabsichtigt, im Juli 2024 ein Positionspapier herauszugeben, welches nach einem öffentlichen Konsultationsverfahren anlässlich der im September 2024 und Februar 2025 geplanten Sitzungen in der Arbeitsgruppe 1 des OECD-Steuerausschusses beschlossen und in das 2025 geplante Update von OECD-MA und OECD-MK Eingang finden soll. Unklar ist noch, auf welche Weise die Europäische Kommission eine Lösung zu finden gedenkt.⁸⁶⁾

⁸³⁾ Stellungnahme der deutschen Industrieverbände an die OECD vom 13. 12. 2021, abrufbar unter <https://www.gdv.de/resource/blob/74120/fd086f19b77928aba662dbbb3e3c2c15/8er-stellungnahme-home-office-ausland-stellungnahme-data.pdf> (Zugriff am 29. 4. 2024).

⁸⁴⁾ Anfragebeantwortung 12535/AB vom 2. 1. 2023 zu 12817/J 27. GP.

⁸⁵⁾ Das *Business and Industry Advisory Committee to the OECD* (BIAC) ist ein Gremium, das die Interessen der Wirtschaft gegenüber der OECD vertritt.

⁸⁶⁾ Anfragebeantwortung 12535/AB vom 2. 1. 2023 zu 12817/J 27. GP.