

Daniel W. Blum / Valentin Bendlinger*)

Das Update 2025 des OECD-MK zur Homeoffice-Betriebsstätte – kritische Würdigung und systematische Einordnung

THE 2025 UPDATE TO THE OECD COMMENTARY REGARDING HOME OFFICE PERMANENT ESTABLISHMENTS – CRITICAL APPRAISAL

The widespread use of private homes as an office (home office) constitutes significant challenges for the application of the “*permanent establishment*” concept enshrined in Article 5(1) OECD MC. The question of whether an employee working from home in the source state can create a permanent establishment for the employer has gained significant momentum since the COVID-19 crisis and has since been the subject of an intense and controversial debate in both literature and case law. So far, the discussion has focused on the “*at the disposal*” requirement under Article 5(1) OECD MC and on whether an employee’s home can be regarded as being at the disposal of the employer. In the 2025 Update of the OECD MC, the OECD took the opportunity to revise its previous position on permanent establishments and remote work. In doing so, it shifted the analytical focus away from the highly controversial “*at the disposal*” criterion towards the question of whether and under which circumstances an employee’s home may qualify as a “*place of business*”. *Daniel Blum and Valentin Bendlinger* take a closer look at the intricate details of the OECD Commentary’s new approach to the use of a home office and the potential creation of a permanent establishment linked to it.

I. Ausgangspunkt: Telearbeit als Herausforderung für den Betriebsstättenbegriff

Dem Wortlaut des Art 5 Abs 1 OECD-MA zufolge bedeutet der Ausdruck „*Betriebsstätte*“ „*eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*“. Auf den ersten Blick lassen sich hieraus unmittelbar drei Tatbestandsmerkmale ableiten:

- Der Unternehmer muss im Quellenstaat eine „*Geschäftseinrichtung*“ unterhalten,
- durch ebendiese „*Geschäftseinrichtung*“ muss er seine Geschäftstätigkeit ausüben, und
- bei dieser „*Geschäftseinrichtung*“ muss es sich um eine „*feste*“ Einrichtung – „*fest*“ ist dabei im Sinne von dauerhaft (im englischen „*permanent*“¹⁾) zu verstehen – handeln.²⁾

Im Rahmen des ersten Updates des OECD-MA im Jahr 1977 wurde durch die OECD ein weiteres – dem Wortlaut nicht unmittelbar zu entnehmendes – Tatbestandsmerkmal definiert:³⁾ Eine Betriebsstätte setzt demnach voraus, dass dem Unternehmen für seine Geschäftstätigkeit die Geschäftseinrichtung auch tatsächlich zur „*Verfügung*“ („*at the disposal*“) steht. Dieses im OECD-MK formulierte zusätzliche Erfordernis findet seine dogmatische Begründung darin, dass es sich bei der Betriebsstätte um eine feste Ein-

*) Univ. Prof. Dr. Daniel W. Blum, LL.M. (NYU), BSc (WU) lehrt und forscht am Institut für Unternehmens- und Steuerrecht der Universität Innsbruck. Dr. Valentin Bendlinger, LL.M. (NYU), MSc (WU) ist als Senior Consultant bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz tätig. Zudem ist er Fachautor und Vortragender im Bereich des internationalen und europäischen Steuerrechts und gilt als Experte für die globale Mindestbesteuerung.

1) Die deutsche Übersetzung des OECD-MA des Begriffs „*permanent establishment*“ mit „*fester Geschäftseinrichtung*“ ist dahingehend unpräzise. Der englische Ausdruck „*permanent establishment*“ bringt besser zum Ausdruck, dass unter „*fest*“ nicht nur eine physische, sondern vor allem auch eine zeitliche Anknüpfung gemeint ist.

2) Ausführlich hierzu Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 5 Rz 15 ff; siehe auch S. Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² (2019) Art 5 Rz 8 ff.

3) Siehe Tz 4 OECD-MK 1977 zu Art 5 OECD-MA 1977.

richtung handeln muss, „durch die“ („through which“) die Geschäftstätigkeit ausgeführt wird. Diese weite, rein auf die Funktion der Einrichtung abstellende Formulierung wird im OECD-MK durch das Verfügungsmachtkriterium eingegrenzt und um den notwendigen funktionalen Konnex zwischen Geschäftstätigkeit vor Ort und ausführendem Unternehmer ergänzt.⁴⁾ Nur die Geschäftseinrichtung, die in der Verfügungsmacht des nicht-ansässigen Unternehmers steht, ist diesem für Zwecke der Betriebsstättenbegründung zurechenbar.

Vor dem Hintergrund sich wandelnder Arbeitsmodelle wurde ab den 2010er-Jahren die Frage immer drängender, ob im Homeoffice tätige Arbeitnehmer für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte begründen können. Die OECD griff die Diskussion schließlich im Rahmen des OECD-MK 2017 auf und identifizierte in den Tz 18 und 19 die Verfügungsmacht als das für die Lösung dieser Frage zentrale Tatbestandselement der Betriebsstätte.⁵⁾ Als demnach entscheidend wurde die Frage angesehen, ob der Arbeitgeber über die privaten Räumlichkeiten „verfügen“ kann. Der OECD-MK 2017 löste diese mit einem letztlich systematisch nicht dauerhaft tragfähigen Kunstgriff: In der Regel sei nicht davon auszugehen, dass Telearbeit eine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründen könne. Letzteres sei nur der Fall, wenn der Arbeitgeber die Tätigkeit im Eigenheim „verlange“ („has required“).⁶⁾ Wie genau „verlangen“ zu verstehen war, ließ die OECD indes allerdings offen und bezweifelte den Bedarf nach einer umfassenderen Analyse des Themas. Lapidar heißt es im vorletzten Satz der Tz 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA, grenzüberschreitendes Homeoffice „will rarely be a practical issue“.⁷⁾

Diese Schlussfolgerung sollte sich als zu optimistisch erweisen. Spätestens mit der Anfang 2020 beginnenden COVID-19-Krise war das vormalig als eher singulär abgetane Thema grenzüberschreitender Telearbeit plötzlich zu einem ubiquitären Phänomen des Arbeitslebens geworden und wurde in der Literatur aus Sicht des Abkommensrechts umfassend und kontrovers diskutiert.⁸⁾ Auch nationale Finanzverwaltungen hatten sich vermehrt der Betriebsstättenbegründung durch Telearbeit zu widmen.

⁴⁾ S. Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 29; Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 5 Rz 38 ff.

⁵⁾ Siehe Tz 18 und 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁶⁾ Siehe Tz 18 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁷⁾ Siehe Tz 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁸⁾ Aichstill/Beckenberger, Das dauerhafte Homeoffice als Betriebsstätte, SWI 2021, 66 (66 ff); S. Bendlinger, Die Auslandsbetriebsstätte ... und das Dilemma mit der Verfügungsmacht – BFH 7.6.2023 – I R 47/20, WT 2023, 384; S. Bendlinger, Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2021, 450; S. Bendlinger, Ein begründetes Plädoyer gegen Mikro-Betriebsstätten, SWI 2024, 214 (214 ff); S. Bendlinger, Betriebsstätte durch Telearbeit – Beispiele und Lösungen, WT 2025, 50 (54); 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, ÖStZ 2024, 8 (8 ff); Beverungen/Frenkenberger, SWI-Jahrestagung: (Keine) Homeoffice-Betriebsstätte einer geschäftsleitenden Holding, SWI 2024, 540 (540 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); Gerner, Die Tätigkeit von Arbeitnehmern aus dem Homeoffice als Betriebsstätte des Unternehmens? IStR 2024, 564 (564 ff); Haas, (Wann) Kann ein Homeoffice zur Betriebsstätte werden? ARD 6885/5/2024, 3 (3 ff); Häusler, Homeoffice auf Wunsch des Mitarbeiters – DBA-rechtliche Erwägungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, SWI 2021, 60 (60 ff); Ham/Bühl, Homeoffice in den Bergen, IWB 2024, 519 (519 ff); Hörnicke/Rötting, Betriebsstätte durch Homeoffice, Workation oder Entsendung, IWB 2024, 273 (273 ff); Hummer/Zeintl, Das Homeoffice in Österreich, IWB 2020, 872 (872 ff); Karagozi, Das Homeoffice als Betriebsstätte, RWP 2024, 42; Jann/Breinhold, Homeoffice-Betriebsstätte – endlich Klarheit? PV-Info 11/2021, 25 (25 ff); Kerschner, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht, ÖStZ 2021, 381 (381 ff); Kerschner, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht in Zeiten der COVID-19-Pandemie, ÖStZ 2021, 417 (417 ff); Klokari/Pitzer, DBA-Anwendungsprobleme bei Homeoffice, Verständigungsverfahren und Lizenzgebühren, SWI 2019, 428 (428 ff); Jann/Ursprung-Steindl, Die neuen österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien – Verschärfung des (Homeoffice-)Betriebsstättenkonzepts? IStR 2022, 277 (277 ff); Jann/Ursprung-Steindl, Homeoffice-Betriebsstätte: Verlangen der Homeoffice-Nut-

Die österreichische Finanzverwaltung bezog in mehreren EAS-Auskünften⁹⁾ Stellung und ergänzte in Rz 262 VPR, dass bei ausreichender „Dauerhaftigkeit“ der Homeoffice-Nutzung von einem Verlangen der Nutzung durch den Arbeitgeber und damit von einer „faktischen Verfügungsmacht“ des Arbeitgebers auszugehen sei.¹⁰⁾ Eine Tätigkeit von weniger als 25 % der Gesamtarbeitszeit vermittle zwar noch keine ausreichende Dauerhaftigkeit, sehr wohl aber jedenfalls eine Homeoffice-Nutzung von über 50 %.

Zu verneinen sei die Verfügungsmacht nur dann, wenn dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Arbeitsplatz zur ständigen Benützung zur Verfügung gestellt wird und dieser auch tatsächlich genutzt wird.

Aus guten Gründen wurde dieses Konzept der „faktischen Verfügungsmacht“ in der Literatur kritisiert.¹¹⁾ Zudem vertraten diverse andere Finanzverwaltungen teils völlig konträre Positionen.¹²⁾ In einem Anwendungserlass aus 2024 schloss das deutsche BMF etwa das Vorliegen von Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice seiner Mitarbeiter im abkommensrechtlichen Sinne grundsätzlich aus, selbst wenn der Arbeitgeber die Kosten des Homeoffice trägt, dem Arbeitnehmer kein sonstiger Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder gar ein Mietvertrag zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über das Homeoffice besteht, sofern dabei dem Arbeitgeber und damit auch anderen Mitarbeitern kein Zutrittsrecht zu den Homeoffice-Räumlichkeiten eingeräumt wird.¹³⁾

Bedauerlicherweise sollte auch die Rechtsprechung keine hinreichend klaren Leitlinien für die Auslegung des Verfügungsmachtkriteriums im Kontext der Homeoffice-Nutzung zur Verfügung stellen. Zwar war der Begriff der „Verfügungsmacht“ Gegenstand einer Vielzahl von Einzelentscheidungen in ganz Europa.¹⁴⁾ So hat auch der österreichische VwGH erst kürzlich entgegen der Ansicht des BFG erkannt, dass ein deutscher Zahn-

zung seitens des Arbeitgebers wesentlich, PV-Info 10/2023, 26; Jann/Ursprung-Steindl, Global Mobility of Work – Die Krux mit der faktischen Verfügungsmacht über das Mitarbeiter-Homeoffice, in Kofler/A. Mitterlehner/M. Mitterlehner, Das internationale Steuerrecht in der Praxis, FS Bendlinger (2024) 207 (207 ff); Peter/Hierl, Rolle rückwärts – BMF positioniert sich zur Homeoffice-Betriebsstätte, DStR 2024, 1394 (1394 ff); Mayr, Österreichisches BMF: (Keine) Homeoffice Betriebsstätte einer geschäftsleitenden Holding, BB 33/34/2023, 1; Petutschnig/Resenig, Homeoffice als Betriebsstätte im DBA-Recht, ÖStZ 2020, 214 (214 ff); Raab, Homeoffice im Lichte aktueller Entwicklungen, BFGjournal 2020, 198 (198 ff); Rosenberger, Die Reichweite von vorbereitenden und Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA bei potenziellen Homeoffice-Betriebsstätten, in Kofler/A. Mitterlehner/M. Mitterlehner, FS Bendlinger, 291 (291 ff); Rasch/Rosenberger/Brülsauer, Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer, StAW 2021, 19 (19 ff); Schuster, Remote Working – neue Vorschläge der EU, SWK 15/2024, 782 (782 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); Stanek, Zur Verfügungsmacht im Betriebsstättenbegriff des § 29 Abs 1 BAO, ÖStZ 2019, 461 (461 ff); Stauber/Sonnleitner, Homeoffice als Betriebsstätte, in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker, Einkommensteuer 2020, SWK-Spezial (2020) 108 (116 ff); Steinhauser, Steuerliche Aspekte in grenzüberschreitenden Fällen des mobilen Arbeitens, in Reichel/Pfeil/Urnik, Die Arbeit ist immer und überall (2020) 117/118 ff; Ullmann, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte? SWI 2020, 119; Zehetner, EAS 3415: Homeoffice als Betriebsstätte, taxlex 2019, 263 (263 ff).

⁹⁾ Siehe etwa EAS 3445 vom 7. 7. 2023; EAS 3392 vom 6. 11. 2017; EAS 3415 vom 27. 6. 2019.

¹⁰⁾ Siehe Rz 262 VPR 2021.

¹¹⁾ Siehe zB S. Bendlinger/V. Bendlinger, SWI 2022, 436 (436 ff).

¹²⁾ Siehe etwa die Aufstellung zur Verwaltungspraxis in diversen anderen Staaten in S. Bendlinger/V. Bendlinger, Betriebsstättenrisiko bei Telearbeit, in V. Bendlinger/Debracher/Kerschner/Strauss, Mobility of Work, SWI-Spezial (2026) (in Druck).

¹³⁾ DBMF-Schreiben vom 5. 2. 2024, Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO), IV D 1 – S 0062/23/10003 :001.

¹⁴⁾ Vgl etwa zuletzt in Deutschland BFH 7. 6. 2023, I R 47/20; hierzu Staudler, BFH: Betriebsstätte/fest Einrichtung im Dienstleistungsbereich, IStR 2023, 655 (655 ff); BFH 18. 12. 2024, I R 49/23 und I R 39/21; siehe hierzu S. Bendlinger, Neueste Erkenntnisse des BFH zur Auslegung des Betriebsstättenbegriffs, SWI 2025, 365 (365 ff); siehe zur divergierenden Auslegung auch Adam/Beer/Ritter, DBA-Anwendungsprobleme im Zusammenhang mit Betriebsstätten in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz, SWI 2025, 379 (379 ff).

arzt – trotz Zugangsbeschränkungen – über Behandlungsräume in heimischen Justizanstalten „verfügen“ konnte.¹⁵⁾ Im internationalen Kontext ließ sich aber aus der jeweiligen Rechtsprechungspraxis der nationalen Gerichte keine einheitliche Linie zum Verfügungsmachtkriterium ausmachen.

Die höchst unterschiedlichen nationalen Lösungsansätze für das Thema Telearbeit und Betriebsstätten haben für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu einem unbefriedigenden Zustand der Rechtsunsicherheit geführt. Nach umfassender Kritik an den beiden Tz 18 und 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017 und auf Anregung nationaler Finanzverwaltungen und Interessenvertretungen,¹⁶⁾ einen global koordinierten Ansatz zur Homeoffice-Betriebsstätte zu definieren, hat die OECD das OECD-MA 2025 und die Aktualisierung des OECD-MK genutzt, um das Thema Telearbeit und Betriebsstätten im OECD-MK 2025 in nunmehr 21 neuen Ziffern deutlich umfassender zu behandeln und neu zu regeln. Dieser Beitrag setzt sich zum Ziel, die Ausführungen der OECD einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

II. OECD-MK 2025 zur Homeoffice-Betriebsstätte: Paradigmenwechsel und Fokus auf die Funktion der festen Einrichtung

Wie die obigen Ausführungen zeigen, lag der Fokus der bisherigen Diskussion zur Frage, unter welchen Umständen die Nutzung eines Homeoffice-Arbeitsplatzes zur Begründung einer Betriebsstätte iSd Art 5 OECD-MA führen kann, auf dem Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht (Englisch: „*location at the disposal of*“). Den Überlegungen der OECD folgend bildete auch die Frage nach der Verfügungsmacht den Kern der vom BMF entwickelten Denkfigur der „*faktischen Verfügungsmacht*“.¹⁷⁾ Gleichermaßen richtete sich die Kritik im Schrifttum gerade gegen die damit zum Ausdruck gebrachte Annahme, der Arbeitgeber könne über die privaten Räumlichkeiten seines Arbeitnehmers derart verfügen, dass diesem Verfügungsmacht im abkommensrechtlichen Sinne zugesprochen werden könne.¹⁸⁾ Den Ausführungen der OECD in den Tz 18 und 19 OECD-MK 2017 und darauf aufbauend der österreichischen Finanzverwaltung waren letztlich keine systematisch nachvollziehbaren und belastbaren Abgrenzungen zu entnehmen, stellten diese doch im Wesentlichen auf das Verlangen der Homeoffice-Nutzung durch den Arbeitgeber ab.¹⁹⁾

Das Homeoffice zeichnet sich – wie auch die OECD im Update 2025 festhält²⁰⁾ – dadurch aus, dass es anders als das klassische Büro anderen Mitarbeitern desselben Unternehmens nicht zur Nutzung zur Verfügung steht, sondern unter der ausschließlichen Kontrolle der Person steht, die es zugleich als Wohnstätte nützt. Damit steht dem Prinzipal – so zumindest eine Interpretationsvariante – in der Regel an den Privaträumlichkeiten kein uneingeschränkter, rechtlich abgesicherter Nutzungsanspruch zu, der sich auf alle ihm zurechenbaren Handlungsträger erstreckt. Genau darauf referenzieren Kritiker der bisherigen österreichischen Verwaltungsansicht und auch das deutsche BMF.²¹⁾ Diese Ansicht geht allerdings nicht darauf ein, dass im Fall der Homeoffice-Nutzung die Verfügungsmacht eine „vermittelte“ ist, die – so zumindest eine mögliche Interpretati-

¹⁵⁾ VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036; siehe hierzu *Lang*, VwGH zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2026, 98.

¹⁶⁾ Siehe etwa die Stellungnahme des *Business and Industry Advisory Committee to the OECD* (BIAC) vom 2. 12. 2024: *BIAC, Responses to the Request for Feedback following the Global Mobility Stakeholders Day 2024* (2. 12. 2024).

¹⁷⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013.

¹⁸⁾ Siehe etwa *S. Bendlinger/V. Bendlinger*, SWI 2022, 436 (450 ff).

¹⁹⁾ Tz 18 OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025; kritisch zum Verlangen zuletzt *Gottholmseder*, Neues zu Homeoffice-Betriebsstätten, TPI 2025, 171 (173).

²⁰⁾ Tz 44.2. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

²¹⁾ Vgl *S. Bendlinger/V. Bendlinger*, SWI 2022, 436 (450 ff); siehe auch dBMF-Schreiben vom 5. 2. 2024, Änderung des AEAQ, Rz 5.

onsvariante – durch die Zurechnung des Mitarbeiters, der aus seinem Homeoffice arbeitet, an den Prinzipal entsteht. Die Dispositionsbefugnis des Mitarbeiters, der im Homeoffice tätig ist, über seine eigene Wohnstätte ist zweifelsfrei gegeben. Ist dieser dem Arbeitgeber im abkommensrechtlichen Sinne funktional, dh im Sinne des *authorized OECD approach* (AOA),²²⁾ zurechenbar, so vermittelt er – so ließe sich zumindest argumentieren – diesem stets Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten. Der vom BMF entwickelten Denkfigur der faktischen Verfügungsmacht bedarf es nach dieser Leseart des Verfügungsmachtkriteriums daher gar nicht. Es bestehen daher – auch ohne konzeptionelle „Überdehnungen“ des Verfügungsmachtkriteriums – abkommensrechtlich gewichtige Argumente, die für das Vorliegen von Verfügungsmacht des Prinzipals im Fall der Homeoffice-Nutzung ins Feld geführt werden können. Dieses Interpretationsergebnis ist nicht nur konsequente Folge der abkommensrechtlichen Zurechnungssystematik, die gerade betreffend das Betriebsstättenkonzept regelmäßig das Handeln anderer im Namen des Unternehmers voraussetzt, sondern entspricht auch Ziel und Zweck des Art 5 OECD-MA. Zentral ist dabei die Funktion der festen Einrichtung als der Ort, durch den und an dem die unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.²³⁾ Die Zurechnung der Verfügungsmacht des Mitarbeiters an den Prinzipal widerspricht dieser Systematik dann nicht, wenn Objekt der Verfügungsmacht eine feste Einrichtung ist, die nicht nur vorübergehend einer unternehmerischen Tätigkeit dient. Entscheidend ist nach dieser Interpretation für die Einordnung eines Homeoffice als feste Geschäftseinrichtung nicht die Frage nach der Verfügungsmacht, da diese im Fall der Zurechenbarkeit stets besteht. Bedeutsamer ist vielmehr, ob es sich beim Homeoffice um eine Geschäftsräumlichkeit („*place of business*“) und nicht um eine Privaträumlichkeit handelt.²⁴⁾

Auch wenn nicht explizit offengelegt, scheint die OECD dies erkannt zu haben und nimmt die Einordnung des Homeoffice als Betriebsstätte im Update 2025 folgerichtig anhand der Abgrenzung zwischen Geschäfts- oder Privateinrichtung vor.²⁵⁾ Nur dann, wenn es sich um eine Einrichtung handelt, die in ausreichendem Ausmaß der unternehmerischen Tätigkeit dient, dh ein „*place of business*“ ist, kann diese eine Betriebsstätte begründen. Operationalisiert wird dieser Paradigmenwechsel durch das Abstellen auf zwei kumulativ zu erfüllende Kriterien:

- Der Mitarbeiter muss seiner Tätigkeit für das Unternehmen zeitlich überwiegend, dh zu mehr als 50 %, aus dem Homeoffice nachgehen (Überwiegenstest) – Knotzer/Schmidjell-Dommes sprechen von einem „*Arbeitszeit-Indikator*“²⁶⁾ –, und
- die Nutzung des Homeoffice muss auf einem wirtschaftlichen Grund („*commercial reason*“) beruhen, dh, die Nutzung des Homeoffice und damit die geografische Präsenz in der Homeoffice-Jurisdiktion müssen die unternehmerische Tätigkeit des Prinzipals ermöglichen („*facilitate*“) und damit einen direkten Konnex zwischen der örtlichen Präsenz und der Tätigkeit aufzeigen (Commercial-Reason-Test).

Ebenfalls beachtlich ist Art 5 Abs 4 OECD-MA, wonach reine Hilfs- und Vorbereitungstätigkeiten nicht betriebsstättenbegründend sind.²⁷⁾ Die Verfügungsmacht des Unternehmers scheint die OECD, die auf diesen Aspekt in der neuen Kommentarfassung gar nicht mehr eingeht, hingegen stets als gegeben anzunehmen.

²²⁾ Zum AOA iZm Homeoffice siehe Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei grenzüberschreitenden Homeoffice-Tätigkeiten, TPI 2021, 258 (258 ff).

²³⁾ S. Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 10; siehe auch Reimer in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴ (2015) Rz 124.

²⁴⁾ Tz 44.6. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

²⁵⁾ Tz 44.1. ff OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

²⁶⁾ Knotzer/Schmidjell-Dommes, Homeoffice-Betriebsstätte – Neuerungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA durch das Update 2025, SWI 2026, 18 (24); siehe auch Gottholmseder, TPI 2025, 171 ff; Saric-Bischof, Die Homeoffice-Betriebsstätte neu, SWK 36/2025, 1481 (1481 ff).

²⁷⁾ Tz 44.5. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

III. Anwendungsbereich der Tz 44 OECD-MK 2025 („Home or Other Relevant Place“)

Die neu eingefügte Tz 44 OECD-MK 2025 zur Homeoffice-Betriebsstätte bildet nunmehr die letzte Teilzahl des Musterkommentars zu Art 5 Abs 1 OECD-MA und damit zum Grundtatbestand der Betriebsstätte. Die darin anzutreffenden Ausführungen haben daher das Potenzial, weitgehende Implikationen zu haben. Wohl, um nicht intendierte „Spillover“-Effekte auf die Auslegung des Art 5 Abs 1 OECD-MA außerhalb des Homeoffice-Kontexts zu vermeiden, grenzt die OECD die Relevanz der Tz 44 auf gewisse Einrichtungen ein. Erfasst sein sollen nur das eigene Zuhause oder andere grundsätzlich *prima facie* private Räumlichkeiten, wie etwa eine Ferienimmobilie oder das Zuhause von Freunden oder Verwandten.²⁸⁾ Explizit nicht adressiert werden Fallgestaltungen, in denen die eigenen festen Einrichtungen des Unternehmers oder die dessen Geschäftspartner oder verbundener Unternehmen betroffen sind. Dies unterstreicht uE den mit der Neukommentierung verbundenen Paradigmenwechsel, der in einer Hinwendung zur Frage nach dem Bestehen einer Geschäftseinrichtung besteht und den Fokus weg von der Frage der Verfügungsmacht lenkt. Mit dieser Einschränkung werden nämlich kontroversiell diskutierte Fragen – verwiesen sei hier etwa auf die jüngste BFH-Judikatur zur Verfügungsmacht des BFH²⁹⁾ und des VwGH³⁰⁾ – wie die nach der Verfügungsmacht bei Mitbenutzung der Räumlichkeiten von Kunden und Geschäftspartnern bzw verbundener Unternehmer ausgespart.³¹⁾ Um diese Fälle geht es in der Tz 44 gerade nicht. Das Nutzungsrecht des im Homeoffice Tätigen an seinem Zuhause ist nämlich uneingeschränkt. Das Homeoffice-Szenario unterscheidet sich daher von den vorgenannten Fallgestaltungen der „konkurrenzierenden“ Dispositionsbefugnisse, die sich bei Mitbenutzungskonstellationen automatisch ergeben und eine entsprechend schwierige Grenzziehung verlangen. Einen solchen Dispositionskonflikt zwischen mehreren formell bzw faktischen Nutzungsberechtigten gibt es zwischen Unternehmer und im Homeoffice tätigen Mitarbeitern nicht, da Letztere im Rahmen ihrer Arbeitstätigkeit Ersterem abkommensrechtlich zuzurechnen sind. Die zentrale Frage ist daher vielmehr, ab wann die *prima facie* privaten Einrichtungen zur einer Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA werden.

IV. Die zwei kumulativ zu erfüllenden Kriterien der Homeoffice-Betriebsstätte

1. Ausmaß der Nutzung des Homeoffice bezogen auf die Gesamtarbeitszeit – die 50%-Grenze des Überwiegentests

1.1. Grundaussage des OECD-MK 2025

Alleine der Umstand, dass eine Person Tätigkeiten im Namen eines nicht ansässigen Unternehmens von ihrem Homeoffice aus ausübt, führt laut OECD nicht automatisch dazu, dass die privaten Räumlichkeiten als Geschäftseinrichtung einzustufen sind.³²⁾ Die rein sporadische und gelegentliche Nutzung des Homeoffice reicht nicht aus. Vielmehr indiziert erst eine regelmäßige, über einen längeren – von der OECD mit zwölf Monaten bezifferten – Zeitraum wiederholte unternehmerische Benützung des Homeoffice die Natur der Einrichtung als unternehmerisch.³³⁾ Als indikative Grenzmarke definiert die OECD in Tz 44.8. das Überwiegen der Ausübung der Tätigkeit im Homeoffice. Arbeitet der Mitarbeiter bezogen auf seine Gesamtarbeitszeit innerhalb eines zwölfmonatigen Betrachtungszeitraums, der in der jeweils relevanten Besteuerungsperiode beginnt

²⁸⁾ Tz 44.2. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

²⁹⁾ BFH 7. 6. 2023, I R 47/20; 18. 12. 2024, I R 49/23 und I R 39/21.

³⁰⁾ VwGH 26. 11. 2025, Ra 2024/15/0036.

³¹⁾ Siehe zur Mitbenutzungsmöglichkeit S. Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 32a; zum Teilaspekt der Shared-Office-Nutzung etwa näher Güven/Kaiser/Pointecker/Stöckl/Wernberger, Betriebsstättenbegründung durch Shared Office im internationalen Vergleich, SWI 2025, 672.

³²⁾ Tz 44.6. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

³³⁾ Tz 44.8. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

oder endet, zu mehr als 50 % von seinem Homeoffice aus, indiziere dies die geschäftliche Natur der Einrichtung. Die zunächst als reine Indikation bezeichnete Grenzziehung anhand des Tätigkeitsausmaßes wird in der Folge insofern „erhärtet“, als die OECD davon ausgeht, dass in der Regel keine Ausnahme zu erwarten ist („*exceptions to the approach [...] are not anticipated*“³⁴⁾), dh bei weniger als 50%iger Nutzung stets von einer privaten und nicht einer Geschäftseinrichtung auszugehen sei. Das erste der beiden von der OECD aufgestellten Kriterien besagt demnach, dass ein Homeoffice nur dann eine feste Geschäftseinrichtung begründen kann, wenn dessen Nutzung für die unternehmerische Tätigkeit des Prinzipals, gemessen an der Gesamtarbeitszeit, 50 % innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums überschreitet.³⁵⁾

1.2. Kritische Anmerkungen zum Überwiegenstest

1.2.1. Gesamtarbeitszeit als relevante Bezugsgröße

Um festzustellen, ob das Homeoffice ausreichend unternehmerisch genutzt wird, um von einer Geschäftseinrichtung auszugehen, stellt der neue Musterkommentar als Bezugsgröße nicht auf die Gesamtdauer der Benützung, sondern auf die Gesamtarbeitszeit ab. Auf den ersten Blick genauso naheliegend wäre es wohl gewesen, darauf abzustellen, ob insgesamt die feste Einrichtung innerhalb von zwölf Monaten überwiegend unternehmerischen oder privaten Zwecken dient. Bezugsgröße wäre damit der gesamte Zwölfmonatszeitraum und nicht nur die Summe der Arbeitstage. So stellt etwa die 183-Tage-Regel des Art 15 Abs 2 OECD-MA auf die Tage der physischen Anwesenheit im Tätigkeitsstaat innerhalb eines Gesamtzeitraums von zwölf Monaten ab.³⁶⁾ Auf die Summe der Arbeitstage insgesamt kommt es nicht an. Auch betreffend die Homeoffice-Betriebsstätte wird im OECD-MK 2025 auf einen Zeitraum von zwölf Monaten abgestellt. Allerdings werden die im Homeoffice verbrachten Arbeitstage der Summe aller Arbeitstage gegenübergestellt. Beträgt der Quotient dieser Division weniger als 50 %, so liegt – so zumindest der OECD-MK 2025 – keine ausreichende geschäftlich genutzte Einrichtung vor. Wo sich der Mitarbeiter während der sonstigen Arbeitszeit aufhält, ist in diesem Kontext – anders als noch im Kontext der Tz 18 und 19 OECD-MK 2017 – irrelevant.³⁷⁾ Es handelt sich daher nicht um einen Überwiegenstest bezogen auf die Gesamtnutzung, sondern nur bezogen auf die Arbeitsleistung des einzelnen Mitarbeiters.

Die OECD begründet dabei nicht, weshalb die Gesamtarbeitszeit des Mitarbeiters der relevante Maßstab sein soll, an dem die geschäftliche Natur der Einrichtung gemessen wird, und worum es diesem Test eigentlich geht. Der Überwiegenstest kann – wie das Abstellen auf das Überschreiten der 50%-Grenze indiziert – einerseits als Versuch gedeutet werden, ein gesamthaftes Überwiegen der unternehmerischen Nutzung zu identifizieren. Andererseits könnte es der OECD auch nur darum gehen, ein gewisses Mindestmaß an unternehmerischer Nutzung zur Bedingung für die Einstufung des Homeoffice als Geschäftseinrichtung zu machen. Der Wortlaut der Tz 44.7. legte Letzteres nahe. Demnach ist Ausgangspunkt dieses Testkriteriums der Versuch, die rein sporadische/unregelmäßige („*intermittent or incidental*“) von der kontinuierlichen regelmäßigen unternehmerischen Verwendung abzugrenzen.³⁸⁾ Im Ergebnis sollen anhand der Referenz auf das Ausmaß der Ausübung der Tätigkeit im Homeoffice im Vergleich zur Gesamtarbeitszeit Rückschlüsse auf die ausreichend wiederkehrende, eben nicht rein sporadische, unternehmerische Nutzung gezogen werden.

³⁴⁾ Tz 44.8. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

³⁵⁾ Vgl hierzu auch Knotzer/Schmidjell-Dommes, SWI 2026, 18 (24 ff); siehe auch Gottholmseder, TPI 2025, 171 (172); Saric-Bischof, SWK 36/2025, 1481 (1482).

³⁶⁾ Vgl Waser in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 15 Rz 7.

³⁷⁾ Siehe auch Knotzer/Schmidjell-Dommes, SWI 2026, 18 (25).

³⁸⁾ Tz 44.7. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

Das Konzept der sporadischen Nutzung („*intermittent or incidental*“) entstammt – wie die Verwendung des Terminus in den Tz 12 und 18 OECD-MK 2017 zeigt – dem Kontext des Kriteriums der Verfügungsmacht.³⁹⁾ So führe die Mitbenützung der Räumlichkeiten eines verbundenen Unternehmens dann nicht zu einer in der Verfügungsmacht des jeweiligen mitbenützenden Unternehmers stehenden Betriebsstätte, wenn diese nur sporadisch und nicht für eine längere Dauer erfolgt.⁴⁰⁾ Das Abstellen auf die wiederkehrende und dauerhafte Nutzung soll einen Konnex zwischen Verfügungsmacht, dem diese ausübenden Unternehmer und der unternehmerischen Natur der Tätigkeit herstellen. Unzweifelhaft geschäftliche Einrichtungen – im Beispiel der OECD in Tz 12 OECD-MK die Geschäftsräume eines verbundenen Unternehmens – sollen dabei nur dann als solche eines spezifischen Unternehmers qualifiziert werden, wenn dieser diese auch entsprechend nachhaltig geschäftlich nutzt. Dass es sich um eine Geschäftseinrichtung handelt, steht dabei außer Frage. Fraglich ist die ausreichend nachhaltige Ausübung der Verfügungsmacht. Dieses Szenario unterscheidet sich aber von der Homeoffice-Situation. In dieser geht es nicht um die Zuordnung anhand der Verfügungsmacht im Fall einer überlappenden Dispositionsbefugnis wie im Fall des Mitbenützungsrechts, sondern um die Identifikation der *prima facie* privaten festen Einrichtung als unternehmerisch.

Dennoch versucht die OECD, diese Denkfigur auch für Zwecke der Identifikation einer Einrichtung als dem Grunde nach geschäftlich zu operationalisieren. Dabei geht es der OECD wohl weniger darum, das Überwiegen der unternehmerischen Nutzung auszumachen, als darum, Fälle auszuschließen, in denen die unternehmerische Nutzung zu sporadisch und geringfügig ist. Dies zeigt sich auch an dem – vom OECD-MK nicht angesprochenen – Beispiel der Teilzeitbeschäftigungsverhältnisse. Das Abstellen auf den Anteil an der Gesamtarbeitszeit ohne De-minimis-Grenze führt nämlich dazu, dass eine insgesamt betrachtet geringe Arbeitsleistung im Homeoffice den Überwiegentest bestehen kann. Ist das Beschäftigungsausmaß zB mit 20 % festgelegt (Gesamtarbeitszeit von acht Stunden) und arbeitet der Mitarbeiter hiervon fünf Stunden von seinem Homeoffice aus (entspricht einer Homeoffice-Nutzung von 62,5 %), so wäre die Privatwohnung als Geschäftseinrichtung zu werten, sofern auch noch ein wirtschaftlicher Grund für dessen Nutzung hinzutritt.

Dieses Beispiel verdeutlicht die konzeptionelle Schwäche des Abstellens auf die Gesamtarbeitszeit für Zwecke der Abgrenzung privater von geschäftlichen festen Einrichtungen, unabhängig davon, ob man diese als Gradmesser für das Überwiegen der oder die rein sporadische Natur der geschäftlichen Nutzung der festen Einrichtung sieht. Es ist damit nämlich – wie das Beispiel der Teilzeitbeschäftigung zeigt – nicht ausgeschlossen, dass in einer Gesamtbetrachtung klar überwiegend privat genutzte Räume zur Betriebsstätte werden, die nur für wenige Stunden in der Woche unternehmerisch genutzt werden, solange die im Homeoffice verbrachte Arbeitszeit mehr als 50 % der Gesamtarbeitszeit ausmacht. Zugegebenermaßen handelt es sich bei der von der OECD gewählten Herangehensweise allerdings um eine einfach zu handhabende Regelung, sodass anzunehmen ist, dass praktischen Erwägungen hier der Vorzug gegeben wurde. Darüber hinaus wird diese konzeptionelle Schwäche in weiterer Folge zumindest zum Teil ausgeglichen, da mit dem „Commercial-Reason“-Test ein weiteres Kriterium erfüllt sein muss, um von einer Geschäftseinrichtung sprechen zu können.

1.2.2. Festigkeit und unternehmerische Natur der Einrichtung

Den Ausführungen der OECD zum Überwiegen der Arbeitsausübung als Indiz für die geschäftliche Natur der Einrichtung vorangestellt ist der Hinweis darauf, dass die Frage

³⁹⁾ Tz 12 und 18 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁴⁰⁾ Tz 12 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

nach der geografischen und zeitlichen Festigkeit („*permanence*“) nach den allgemeinen Kriterien der Tz 28 bis 34 zu beantworten ist.⁴¹⁾ So wird etwa in Beispiel A, in dem eine in Staat R ansässige Person in Staat S für drei Monate eine Immobilie anmietet, um nach verbrachtem Urlaub dort noch weiter für den in Staat R ansässigen Arbeitgeber zu arbeiten, festgehalten, dass es im Fall der durchgehenden dreimonatigen Nutzung an der zeitlichen Festigkeit mangle.⁴²⁾ Dies ist bemerkenswert und hat potenziell über die Homeoffice-Situation hinausgehende Bedeutung. Die OECD bringt damit zum Ausdruck, dass die zeitliche Festigkeit ausschließlich anhand der unternehmerischen Tätigkeit und nicht anhand der Festigkeit der Einrichtung an sich bzw der darüber ausgeübten Verfügungsmacht zu messen ist.⁴³⁾ In dieser Deutlichkeit wurde bisher im Musterkommentar die alleinige Relevanz der Dauerhaftigkeit der Tätigkeit als Gradmesser für die zeitliche Festigkeit nicht zum Ausdruck gebracht, auch wenn dies im Schrifttum zum Teil bereits so vertreten wurde.⁴⁴⁾ So wird im letzten Absatz des Erläuterungstexts zu Beispiel A festgehalten, dass es auch im Fall einer dauerhaften Verfügungsmöglichkeit über die Räume, etwa weil es sich um eine langfristig angemietete Ferienimmobilie handelt, bei einer durchgehenden dreimonatigen beruflichen Nutzung an der zeitlichen Festigkeit („*permanence*“) mangle.⁴⁵⁾ Die Frage, ob es sich um eine Geschäftseinrichtung („*place of business*“) handelt, dh der Überwiegenstest zur Anwendung gelangt, stelle sich insofern nicht mehr, als es bereits an der zeitlichen Festigkeit mangle.

Diese Herangehensweise erscheint nicht zwingend. Die bisherige OECD-Musterkommentierung könnte auch so gelesen werden, dass die zeitliche Festigkeit bezogen auf die Räumlichkeit und die darüber ausgeübte Verfügungsmacht zu ermitteln ist. Demnach systematisch gleichwertig wäre betreffend die letzte Variante des Beispiels A, in dem für drei Monate durchgehend in einer dauerhaft zur Verfügung stehenden Ferienimmobilie gearbeitet wird, uE ein anderer Begründungsweg. Diesem zufolge wäre aufgrund der zeitlich und sachlich uneingeschränkten Verfügungsmacht die zeitliche Festigkeit gegeben, es handelt sich allerdings nicht um eine Geschäftseinrichtung, da diese gemessen an der Gesamtarbeitszeit nicht ausreichend unternehmerisch genutzt wird.

Die zuvor geschilderte Auslegung der OECD betreffend die zeitliche Festigkeit ist aufgrund ihrer Deutlichkeit eine bemerkenswerte Klarstellung, begründet aber wohl kein Abweichen von der bisher im Musterkommentar zum Ausdruck gebrachten Ansicht. Kaum mit dem bisherigen OECD-MK in Einklang zu bringen scheinen allerdings die Ausführungen der OECD betreffend die zeitliche Festigkeit in den Beispielen B, C und D.⁴⁶⁾ Ersteres adressiert eine Konstellation, in der eine in Staat S ansässige Arbeitnehmerin 30 % ihrer Arbeitsleistung für das in Staat R ansässige Unternehmen in ihrem Homeoffice in Staat S erbringt, indem sie ein bis zwei Tage innerhalb eines Zwölfmonatszeitraums von ihrem Homeoffice aus arbeitet. Die OECD charakterisiert das Homeoffice als zeitlich feste Einrichtung („*sufficient degree of permanence*“), da die Mitarbeiterin über einen zwölfmonatigen Zeitraum regelmäßig von dort arbeite.⁴⁷⁾ Nach Ansicht der OECD handelt sich aber nicht um eine Geschäftseinrichtung, da das notwendige Ausmaß von 50 % der Gesamtarbeitszeit nicht überschritten wurde. Diese Ausführungen erscheinen insofern inkonsistent, als die zeitliche Festigkeit der Einrichtung nach dem bestehenden Musterkommentar nicht von der kontinuierlichen unternehmerischen Nut-

⁴¹⁾ Tz 44.4. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁴²⁾ Tz 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025, Beispiel A.

⁴³⁾ „The fact that an individual retains a place (such as a holiday home) and incurs costs related to its upkeep throughout a period is not relevant; the time spent performing activities related to the business of the enterprise from that place is the determinative consideration in evaluating whether that place is fixed for purposes of paragraph 1 of Article 5; [...]“

⁴⁴⁾ Vgl hierzu auch Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA⁷, Rz 28 und 32.

⁴⁵⁾ Tz 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁴⁶⁾ Tz 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025, Beispiele B, C and D.

⁴⁷⁾ Tz 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025, Beispiel B.

zung über einen Zwölfmonatszeitraum abhängt.⁴⁸⁾ Vielmehr ist auf einen ausreichenden Gesamtzeitraum abzustellen, den die OECD in Tz 28 traditionell indikativ mit sechs Monaten definiert, während dem die Geschäftseinrichtung unternehmerisch genutzt und in der Verfügungsmacht des Unternehmers stehen muss, um auch als zeitlich fest zu gelten.⁴⁹⁾ Diese Grenze kann auch erst durch wiederholte Tätigkeit, die mit zeitlichem Abstand ausgeführt wird, überschritten werden.⁵⁰⁾ Angewandt auf den dem Beispiel B zugrunde liegenden Sachverhalt würde dies Folgendes bedeuten: Wird die Wohnung der Person insgesamt für einen zumindest sechsmonatigen Gesamtzeitraum für die unternehmerische Tätigkeit genutzt, ist wohl von einer zeitlichen Festigkeit auszugehen. Die zentrale Frage in weiterer Folge ist aber, ob die feste Einrichtung ausreichend unternehmerisch genutzt wird, um von einer Geschäftseinrichtung und nicht von einer privaten Räumlichkeit sprechen zu können. Weshalb hier auf einmal auf einen zwölfmonatigen Beobachtungszeitraum abgestellt wird, ohne auf die tatsächliche Gesamtnutzungsdauer der Einrichtung einzugehen, ist nicht klar. Das Abstellen auf zwölf Monate ist dem OECD-MA eigentlich nur betreffend Bau- und Montagebetriebsstätten bekannt.⁵¹⁾

Die zweifelhafte Überzeugungskraft dieser Ausführungen der OECD wird dadurch unterstrichen, dass in den Beispielen A und B – isoliert betrachtet, dh, ohne eine weiterführende unternehmerische Nutzung in Folgeperioden anzunehmen – die Gesamtnutzungsdauer fast gleich ist (Beispiel A: drei Monate durchgehend vs Beispiel B: 30 % Homeoffice-Tätigkeit über zwölf Monate, was insgesamt ca vier Monaten entspricht), aber nur im ersten Fall die zeitliche Festigkeit nicht erfüllt sein soll. Überzeugend erscheint dies nicht. Dasselbe gilt für Beispiele C und D. In Ersterem liegt eine 80%ige Homeoffice-Nutzung vor, im zweiten Fall eine 60%ige Homeoffice-Nutzung. In beiden Fällen wird die zeitliche Festigkeit unter Verweis auf die kontinuierliche Nutzung über einen Zwölfmonatszeitraum bejaht, ohne auf die insgesamt im Homeoffice ausgeführte unternehmerische Tätigkeit einzugehen. Erneut wird uE nicht zwischen zeitlicher Festigkeit und unternehmerischer Natur differenziert, sondern werden die neuen Kriterien für die Einstufung einer Einrichtung als unternehmerisch für die Prüfung der zeitlichen Festigkeit herangezogen. Auch wenn diese Differenzierung im Ergebnis bei den Beispielen C und D keinen Unterschied macht, wären aus Gründen der Konsistenz hier eine nuanciertere Prüfung und Erläuterung wünschenswert gewesen.

2. Der wirtschaftliche Grund für die Nutzung des Homeoffice (Commercial-Reason-Test)

2.1. Grundaussage des OECD-MK 2025

Deutlich komplexer als der formalistische Überwiegenstest und mit mehr Zweifelsfragen verbunden ist die Auslegung des zweiten kumulativ zu erfüllenden Kriteriums des wirtschaftlichen Grundes („*commercial reason*“) für die Nutzung des Homeoffice. Nur wenn ein solcher vorliegt, kann – sofern auch das Überwiegenkriterium erfüllt ist – eine Betriebsstätte iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA begründet werden.⁵²⁾

⁴⁸⁾ S. Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 66 ff; vgl Reimer in Reimer/Rust, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁴, Art 5 Rz 68 ff.

⁴⁹⁾ Tz 28 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁵⁰⁾ Tz 29 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁵¹⁾ Bei der Frist in Art 5 Abs 3 OECD-MA handelt es sich nach ganz herrschender Lehre – der sogenannten „Erläuterungstheorie“ folgend – um eine bloße „Klarstellung“ des zeitlichen Elements für Zwecke des Art 5 Abs 1 OECD-MA in Bezug auf Bau- und Montagetätigkeiten, ausführlich siehe etwa Pjil, The Relationship Between Article 5, Paragraphs 1 and 3 of the OECD Model Convention, Intertax 2005, 189 (189 ff); und auch Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 5 Rz 115. Eine über den Anwendungsbereich von Bau- und Montagetätigkeiten hinausgehende Bedeutung kann Art 5 Abs 3 OECD-MA jedenfalls nicht unterstellt werden.

⁵²⁾ Tz 44.11. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

Die OECD spricht davon, dass von einem wirtschaftlichen Grund für die Homeoffice-Nutzung auszugehen sei („*will be considered to exist*“), wenn die physische Präsenz der natürlichen Person, die von ihrem Homeoffice aus arbeitet, die unternehmerische Tätigkeit des Prinzipals ermöglicht („*facilitates*“), da sich in dem Staat Personen oder Ressourcen befinden, zu dem das Unternehmen Zugang benötigt, um seine Aktivität entfalten zu können.⁵³⁾ Es muss demnach einen entsprechenden Link zwischen der physischen Präsenz des im Homeoffice arbeitenden Mitarbeiters und der unternehmerischen Tätigkeit des Prinzipals geben.

Der neue Musterkommentar identifiziert dabei zwei Gruppen an Fallgestaltungen, in denen ein solcher wirtschaftlicher Grund vorliegen kann. Erster und wohl wichtigster Fall ist der, in dem die physische Präsenz der Interaktion mit Kunden, Zulieferern, verbundenen Unternehmen oder anderen Personen im Namen des Unternehmers dient und diese durch die physische Präsenz im Homeoffice-Staat erst ermöglicht wird.⁵⁴⁾ Wie die beispielhafte Aufzählung in Tz 44.16. und die erläuternden Beispiele in Tz 44.21. zeigen, geht es hier um die direkte physische („*require physical interaction*“), und nicht um eine digitale Kommunikation mit Geschäftspartnern in der jeweiligen Homeoffice-Jurisdiktion bzw. in deren geografischen Nahebereich.⁵⁵⁾ Der Umstand alleine, dass in derselben Jurisdiktion Kunden des Unternehmens ansässig sind, reicht hingegen nicht aus, um von einem wirtschaftlichen Grund auszugehen.⁵⁶⁾ Vielmehr bedarf es eines nachhaltigen und wiederkehrenden direkten persönlichen Austauschs mit Kunden/Geschäftspartnern, um davon ausgehen zu können, dass die Homeoffice-Nutzung wirtschaftlich begründet ist. Kurze und unregelmäßige Kundenbesuche, die insgesamt betrachtet eine untergeordnete Rolle spielen, stellen keinen wirtschaftlichen Grund für die Nutzung des Homeoffice dar.⁵⁷⁾ Dient die Erlaubnis zur Tätigkeit im Homeoffice dazu, sich die Dienste des Mitarbeiters zu sichern, da dieser sonst nicht bereit wäre, für das Unternehmen zu arbeiten, ohne dass ein darüber hinausgehender wirtschaftlicher Grund im vorgenannten Sinne besteht, liegt ebenfalls keine Betriebsstätte vor.⁵⁸⁾ Dasselbe gelte in Fällen, in denen die Homeoffice-Nutzung rein der Kostenreduktion beim Arbeitgeber dient.⁵⁹⁾

Die zweite Fallgruppe umfasst Konstellationen, in denen es die Homeoffice-Nutzung dem Unternehmen ermöglicht, Kunden digital in Echtzeit zu servizieren, die in einer anderen Zeitzone ansässig sind (Callcenter, virtueller IT-Support).⁶⁰⁾ Der wirtschaftliche Grund für die Homeoffice-Nutzung liegt hier nicht in der physischen Nähe zu den Kunden, sondern gerade in der Distanz und den damit verbundenen unterschiedlichen Zeitzeonen. Dies ermöglicht es den Mitarbeitern, im Homeoffice während ihrer regulären Arbeitszeiten Services für Kunden in anderen Zeitzeonen zu erbringen, die dort sonst lokal nur schwer – etwa weil dort Nacht herrscht – in dieser Form erbracht werden könnten. Als Beispiel nennt der OECD-MK die 24-Stunden-Online-Kundenbetreuung in Echtzeit rund um den Globus.⁶¹⁾

2.2. Kritische Anmerkungen zum Commercial-Reason-Test

2.2.1. Funktion des Commercial-Reason-Tests und Implikationen für die Gewinnzurechnung

Die besondere Relevanz des Commercial-Reason-Tests liegt darin, dass dieser jedenfalls erfüllt sein muss, um von einer festen Geschäftseinrichtung sprechen zu können,

⁵³⁾ Tz 44.11. und 44.12. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁵⁴⁾ Tz 44.12. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁵⁵⁾ Tz 44.16. und 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁵⁶⁾ Tz 44.18. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁵⁷⁾ Tz 44.14. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁵⁸⁾ Tz 44.15. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁵⁹⁾ Tz 44.15. und 44.16. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁶⁰⁾ Tz 44.17. und 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025, Beispiel E.

⁶¹⁾ Tz 44.17. und 44.21. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

auch wenn die Tätigkeit überwiegend oder ausschließlich im Homeoffice ausgeübt wird. Die OECD begründet allerdings nicht weiter, worin dieser Test seine systematisch-dogmatische Rechtfertigung findet. Im Ergebnis dient – wie bereits der Überwiegenstest – auch dieses Kriterium der Abgrenzung der privaten von der unternehmerischen Einrichtung. Neben dem eher formalistischen zeitlichen Element schafft die OECD mit dem Commercial-Reason-Test ein qualitatives Kriterium zwecks Abgrenzung der Geschäftsvon der Privateinrichtung. Nur dann, wenn das Homeoffice *de facto* Substitut der traditionellen Betriebsstätte, wie eines Büros, ist, soll eine Betriebsstätte begründet werden. Die OECD spricht in diesem Zusammenhang davon, dass ein wirtschaftlicher Grund sich daran messen lassen muss, ob der Unternehmer – stünde das Homeoffice des Mitarbeiters nicht als Alternative zur Verfügung – eigene Räumlichkeiten in der Jurisdiktion anmieten würde, da die Geschäftstätigkeit die lokale Präsenz verlangt.⁶²⁾ Die Wortwahl der OECD und die erläuternden Beispiele verdeutlichen, dass es im Kern um den territorialen Link zwischen Homeoffice und Geschäftstätigkeit geht.⁶³⁾ Ein wirtschaftlicher Grund wird nämlich dann anzunehmen sein, wenn die Präsenz des Mitarbeiters dazu dient, regelmäßig und wiederkehrend mit lokalen Geschäftspartnern oder verbundenen Unternehmen in direkten persönlichen Kontakt zu treten. Anders als bei der Vertreterbetriebsstätte wird dabei aber nicht die Ausübung der Tätigkeit zwingend innerhalb der Grenzen der Homeoffice-Jurisdiktion verlangt.⁶⁴⁾ Die OECD weitet den relevanten geografischen Tätigkeitsradius insofern aus, als das Homeoffice auch Ausgangspunkt für die Interaktion mit Geschäftspartnern in derselben Region sein kann.⁶⁵⁾ Ein wirtschaftlicher Grund im Sinne eines geografischen Links zwischen Geschäftstätigkeit und Homeoffice fehlt, wenn einziger Grund der Homeoffice-Nutzung der entsprechende Wunsch des Mitarbeiters ist.⁶⁶⁾ Seine Rechtfertigung findet der Test darin, die unternehmerische Natur der Einrichtung zu überprüfen, indem er danach fragt, ob das Homeoffice als Äquivalent zur klassischen Betriebsstätte angesehen werden kann. Dies soll dann der Fall sein, wenn es eine unternehmerische Begründung für die lokale Präsenz des Mitarbeiters in der Homeoffice-Jurisdiktion gibt, die sich entweder in der direkten persönlichen Interaktion mit lokalen Kunden/Geschäftspartnern oder in der nur dadurch erreichbaren zeitzoneübergreifenden Servicierung von Kunden zeigt.

Kritisch könnte angemerkt werden, dass im Fall der Anmietung eines Büros derartige Überlegungen nicht angestellt werden müssen. Auf den ersten Blick erscheint das Commercial-Reason-Kriterium Anforderungen aufzustellen, die eine „klassische“ Betriebsstätte nicht erfüllen muss. Die Motivation für deren Unterhalt wird nicht weiter hinterfragt. Dennoch ist uE das Commercial-Reason-Kriterium nicht überschießend. Anders als eine „reine“ Geschäftseinrichtung im Sinne eines Büros oder einer Produktionsstätte ist das Homeoffice stets zugleich privater Raum des Mitarbeiters. Es kann daher nicht ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass der Unterhalt dieser Einrichtung unternehmerisch begründet ist. Um in diesen Fällen der hybriden Funktion einer festen Einrichtung eine belastbare Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftseinrichtung für DBA-Zwecke vorzunehmen, erscheint es gerechtfertigt, an die wirtschaftliche Begründung durchaus hohe Ansprüche zu stellen.

Zugleich liegt es nahe, dass das Erfüllen des Commercial-Reason-Tests Implikationen für die Gewinnzurechnung hat. Dieser verlangt nämlich idealtypisch, dass der im Homeoffice tätige Mitarbeiter durch direkten Kundenkontakt an der Marktbearbeitung bzw. -erschließung mitwirkt. Dies wird in der Regel – abhängig vom jeweiligen Risiko- und Funktionsprofil der Betriebsstätte – Bedeutung für die Auswahl der geeigneten Verrechnungs-

⁶²⁾ Tz 44.12. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁶³⁾ Tz 44.15. und 44.16. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁶⁴⁾ Vgl. hierzu Görl/Gradl in Vogel/Lehner, DBA⁷, Art 5 Rz 263.

⁶⁵⁾ Siehe auch Knotzer/Schmidjell-Dommes, SWI 2026, 18 (27).

⁶⁶⁾ Tz 44.15. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

preismethode (Wiederverkaufspreis oder Cost-Plus vs umsatzbezogene TNMM) und deren Anwendung (zB Höhe des Gewinnaufschlags) haben.⁶⁷⁾

2.2.2. „Facilitate“: Erleichtern vs Ermöglichen

Bereits aus den ersten im Schrifttum anzutreffenden Reaktionen auf den neuen OECD-MK zur Homeoffice-Betriebsstätte lässt sich ableiten, dass besonders der Maßstab, der an das Commercial-Reason-Kriterium anzulegen ist, Gegenstand divergierender Ansichten ist bzw sein wird. So sprechen *Knotzer/Schmidjell-Dommes* davon, dass es ausreicht, wenn dem Unternehmen die Ausübung der Geschäftstätigkeit durch die Mitarbeiter im Homeoffice „erleichtert“ wird.⁶⁸⁾ Es sei gerade nicht erforderlich, „dass die Tätigkeit im Homeoffice die Geschäftstätigkeit im Homeoffice-Staat überhaupt ermöglicht“. ⁶⁹⁾ Demgegenüber interpretieren Vertreter der Beratungspraxis den neuen OECD-MK so, dass ein wirtschaftlicher Grund nur dann vorliegen kann, wenn die Geschäftstätigkeit des Arbeitgebers die physische Präsenz vor Ort im Homeoffice-Staat „erfordert“. ⁷⁰⁾ Ausgangspunkt dieser divergierenden Auslegung ist wohl der unterschiedliche Bedeutungsgehalt des englischen Wortes „to facilitate“. Dieser Begriff kann sowohl mit „erleichtern“ als auch mit „ermöglichen“ übersetzt werden.

Die Erläuterungen der OECD deuten uE darauf hin, dass mit „facilitate“ die Ermöglichung der Geschäftstätigkeit gemeint ist. So wird etwa in Tz 44.17. in Bezug auf die dort beispielhaft aufgezählten Aktivitäten, die einen wirtschaftlichen Grund für die Homeoffice-Benützung begründen, eine direkte Verbindung zwischen den Worten „facilitate“ und „require“ hergestellt.⁷¹⁾ Eine Geschäftstätigkeit wird demnach dann durch die Homeoffice-Nutzung „facilitated“, wenn diese eine physische Interaktion vor Ort verlange („because they require physical interaction“).⁷²⁾ Der Umstand, dass ein Mitarbeiter, der der lokalen Sprache mächtig ist, aus seinem Homeoffice digital unter anderem auch lokale Kunden betreut, erleichtert unstreitig die Geschäftstätigkeit des Prinzipals. Dies wird aber von der OECD explizit als nicht ausreichend für das Bejahen eines wirtschaftlichen Grundes bezeichnet.⁷³⁾ Die reine Erleichterung reicht eben nicht aus. Die zwecks Erläuterung verwendeten Beispiele zeigen, dass sich das Verb „facilitate“ auf spezifische Handlungen bezieht, die allesamt die Anwesenheit in der jeweiligen Jurisdiktion verlangen. Diese umfassen entweder den regelmäßigen, nachhaltigen direkten physischen Austausch mit Geschäftspartnern vor Ort/in derselben Region oder die zeitzonenübergreifende Erbringung von Dienstleistungen.⁷⁴⁾ Beides kann – sofern der Prinzipal keine klassische Betriebsstätte unterhält – aber nur dadurch erreicht werden, dass Mitarbeiter physisch vor Ort in der jeweiligen Homeoffice-Jurisdiktion präsent sind und von dort aus operieren. Der Kontext, in dem das Wort „facilitate“ verwendet wird, und die Tätigkeiten, auf die es sich bezieht, sprechen für die Übersetzung des Wortes mit dem Begriff „Ermöglichen“ im Sinne eines „Erforderns“ („require“).

2.2.3. Anwendung auf Einpersonenunternehmen und Führungskräfte

Die OECD spricht in Tz 44.20. davon, dass die Kriterien der überwiegenden Ausübung der Tätigkeit und des wirtschaftlichen Grundes in den Fällen nicht relevant sein sollen, in

⁶⁷⁾ Rz 83 bis 85 VPR 2021; siehe auch *Dolezal*, Die Ermittlung von Verrechnungspreisen im Konzern, in *Amberger et al*, Leistungsbeziehungen im Konzern (2026) 159 (164 ff); siehe auch *Holzinger*, TPI 2021, 258 (265).

⁶⁸⁾ Vgl *Knotzer/Schmidjell-Dommes*, SWI 2026, 18 (26).

⁶⁹⁾ Vgl *Knotzer/Schmidjell-Dommes*, SWI 2026, 18 (26).

⁷⁰⁾ Vgl *Gottholmseder*, TPI 2025, 171 (173).

⁷¹⁾ Tz 44.17. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁷²⁾ Tz 44.17. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁷³⁾ Tz 44.18. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁷⁴⁾ Tz 44.17. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

denen die im Homeoffice tätige Person die einzige Person ist, die das Unternehmen betreibt.⁷⁵⁾ Gemeint sind Einpersonunternehmen. Übt ein solcher nicht-ansässiger Unternehmer seine Tätigkeit über einen längeren Zeitraum im anderen Staat in einer privaten Räumlichkeit aus, so handle es sich stets um eine Geschäftsräumlichkeit.

Knotzer/Schmidjell-Dommes leiten aus dieser Tz ab, dass die im neuen OECD-MK anzutreffenden Kriterien für die Einordnung eines Homeoffice als Betriebsstätte auch auf Geschäftsführer und leitende Angestellte nicht anwendbar seien.⁷⁶⁾ Diese Personengruppe sei nämlich im OECD-MK 2025 in den neuen Tz zur Homeoffice-Betriebsstätte nicht erwähnt und daher von diesem nicht umfasst. Dasselbe vertrat das BMF bereits zu den Tz 18 und 19 OECD-MK 2017 und dem darin anzutreffenden Kriterium des Verlangens der Homeoffice-Nutzung.⁷⁷⁾ Das Update 2025 differenziert – wie auch bereits der OECD-MK 2017 – allerdings nicht zwischen „normalen“ Angestellten und Geschäftsführern bzw. leitenden Angestellten. Die in Tz 44.20. angesprochene Situation ist eine gänzlich andere als die eines Geschäftsführers oder leitenden Angestellten, handelt es sich beim im Homeoffice Tätigen nämlich zugleich um den Prinzipal. Dieser ist gleichzeitig der nicht-ansässige Unternehmer und die dieses Unternehmen vertretende Person im anderen Staat. Ist der Geschäftsführer bzw. leitende Angestellte dem Prinzipal zurechenbar und betreibt nicht sein eigenes Unternehmen, dh ist für abkommensrechtliche Zwecke nicht selbst Unternehmer, so ist nicht ersichtlich, warum auf diesen nicht dieselben Kriterien für die Betriebsstättenbegründung zur Anwendung gelangen sollen wie auch im Fall „normaler“ Angestellter. Der vom OECD-MK 2025 verwendete Begriff des Individuums, das im Namen des Unternehmens handelt, ist denkbar weit und umfasst demnach auch leitende Angestellte und nicht-selbständige Geschäftsführer.⁷⁸⁾

V. Bedeutung des OECD-MK 2025 für die österreichische Verwaltungspraxis und zeitliche Anwendung

Die Neufassung des Musterkommentars zu Art 5 OECD-MK hat erhebliche Auswirkungen auf die österreichische DBA-Auslegungspraxis.⁷⁹⁾ Das vormals zentrale Kriterium des Verlangens der Homeoffice-Nutzung, dessen Erfüllen aus faktischen Umständen abgeleitet wurde, spielt keine Rolle mehr.⁸⁰⁾ Im Zentrum stehen nun das zeitliche Überwiegen des Arbeitens im Homeoffice, gemessen an der Gesamtarbeitszeit, und der wirtschaftliche Grund für die Nutzung des Homeoffice. Besonders letzteres Kriterium wird wohl zu einer deutlichen Reduktion des Risikos der Begründung einer Betriebsstätte im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung durch Homeoffice-Nutzung in Österreich führen. Erfolgt die Homeoffice-Nutzung nämlich allein aufgrund des Wunsches des Mitarbeiters oder aus Kostengründen, ohne dass die physische Präsenz zwecks regelmäßigen und nachhaltigen Kundenkontakts in Österreich oder in Nachbarstaaten notwendig ist, liegt kein wirtschaftlicher Grund und damit keine Geschäftseinrichtung vor. UE gilt dies auch für leitende Angestellte und Geschäftsführer.

Das österreichische BMF hat auf die Kommentaränderung bereits mit einem Infoschreiben vom 4. 1. 2026 reagiert.⁸¹⁾ Darin bekennt sich das BMF zum Inhalt der neuen Kommentierung und wiederholt sein Bekenntnis zur dynamischen DBA-Auslegung unter

⁷⁵⁾ Tz 44.20. OECD-MK 2025 zu Art 5 OECD-MA 2025.

⁷⁶⁾ Siehe hierzu auch *Knotzer/Schmidjell-Dommes*, SWI 2026, 18 (24).

⁷⁷⁾ Vgl EAS 3445 vom 7. 7. 2023; kritisch *Jann/Ursprung-Steindl* in *Kofler/A. Mitterlehner/M. Mitterlehner*, FS Bendlinger, 219 f; *Blum*, Geschäftsführer und Aufsichtsräte im internationalen Steuerrecht, in *V. Bendlinger/Debriacher/Kerschner/Strauss*, Mobility of Work (in Druck).

⁷⁸⁾ So auch *Gottholmseder*, TPI 2025, 171 (174).

⁷⁹⁾ Siehe auch *Knotzer/Schmidjell-Dommes*, SWI 2026, 18 (29 f).

⁸⁰⁾ *Knotzer/Schmidjell-Dommes*, SWI 2026, 18 (30), erachten das Verlangen weiterhin als Teil des wirtschaftlichen Grundes als relevant, da dieses indiziere, dass ein solcher Grund vorliege.

⁸¹⁾ Info des BMF vom 4. 1. 2026, Homeoffice und Betriebsstätten, 2025-1.050.421.

Rückgriff auf die aktuelle Fassung des OECD-MK, hält aber zugleich fest, dass die bisherige EAS-Sprachpraxis, die ihren Niederschlag in der Rz 262 VPR gefunden hat, von den betroffenen Steuerpflichtigen noch bis Ende 2025 „angewandt“ werden könne.⁸²⁾ Gemeint ist damit wohl, dass im Vertrauen auf diese Rechtsansicht getroffene Dispositionen bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2025 vor einer nachteiligen anderslautenden abgabenrechtlichen Beurteilung durch die Behörde „geschützt“ sein sollen. Grundsätzlich ist aber nach Ansicht des BMF die neue OECD-Kommentierung für alle noch nicht abgeschlossenen Verfahren auf Grundlage eines DBA, das einen dem Art 5 OECD-MA nachgebildeten Betriebsstättenartikel aufweist, unabhängig von dessen Abschlusszeitpunkt relevant.

Eine derartige dynamische Heranziehung des OECD-MK entspricht allerdings nicht der höchstgerichtlichen Judikatur. Ausweislich der nunmehr ständigen Rechtsprechung des VwGH, des BFH und des Schweizer Bundesgerichts zur statischen DBA-Auslegung können neue Aussagen im Musterkommentar nur rechtliche Relevanz in Bezug auf Abkommen entfalten, die auch tatsächlich auf der Grundlage des jeweiligen Musterabkommens abgeschlossen wurden, auf die sich der Kommentar bezieht.⁸³⁾ Für vorher abgeschlossene Abkommen sind sie bestenfalls kraft eigener argumentativer Überzeugungskraft relevant.⁸⁴⁾ Angesichts der grundsätzlichen systematischen Validität des im neuen OECD-MK zum Ausdruck gebrachten Zugangs, die Frage der Betriebsstättenbegründung kraft Homeoffice-Nutzung durch Abgrenzung zwischen privater und geschäftlicher fester Einrichtung zu lösen, sprechen wohl gute Argumente dafür, den in der Neukommentierung aufgestellten Kriterien auch im Kontext vor 2025 abgeschlossener DBA interpretatorische Bedeutung beizumessen. Es handelt sich in diesem Fall bei den Tz 44.1. ff OECD-MK 2025 aber nicht um eine iSd der WVK bindende Auslegungshilfe.⁸⁵⁾ Die Idee, dass ein Homeoffice nachhaltig – idealtypisch überwiegend – unternehmerisch genutzt werden muss und zudem die Bejahung seiner Eigenschaft als Geschäftseinrichtung einen wirtschaftlichen Grund verlangt, vermag allerdings in der Sache zu überzeugen. Entscheidend ist daher die Frage, ob es sich um eine Geschäftseinrichtung handelt und nicht, ob diese in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht. Die im OECD-MK 2025 aufgestellten Kriterien sind zwar keine völkerrechtlich verbindlichen Interpretationshilfen, können aber auch für bestehende Abkommen Indizwirkung haben. Fraglich ist allerdings, ob das mechanische Abstellen auf eine 50%-Grenze bezogen auf die Gesamtarbeitszeit und die Notwendigkeit, dass beide Kriterien des OECD-MK 2025 kumulativ erfüllt sein müssen, in Art 5 von vor 2025 abgeschlossenen DBA eine ausreichende Grundlage findet. Hier ist Vorsicht geboten, erscheint es doch denkbar, etwa auch bei etwas weniger umfassender unternehmerischer Nutzung von einer Geschäftseinrichtung auszugehen, wenn der unternehmerische Zweck umso evidenter ist.

VI. Abschließende Würdigung

Der neu eingeschlagene Weg der OECD, das Problem der Homeoffice-Betriebsstätte dadurch zu lösen, die Frage nach der unternehmerischen Natur der Einrichtung ins Zentrum

⁸²⁾ Info des BMF vom 4. 1. 2026, 2025-1.050.421.

⁸³⁾ Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C-682/2022; siehe hierzu auch *Lang*, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (418); BFH 11. 7. 2018, I R 44/16; VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; 20. 9. 2001, 2000/15/0116.

⁸⁴⁾ Vgl *Blum*, Die Bedeutung des OECD-Musterkommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, IStR 2023, 914 (914 ff).

⁸⁵⁾ Vgl ausführlich hierzu *Ault*, The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties, Intertax 1994, 146 f; *Lang/Brugger*, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, Australian Tax Forum 2008, 99 f; *Lehner* in *Vogel/Lehner*, DBA', Grundl Rz 126 ff; *Vogel*, The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Bulletin for International Taxation 2000, 615; *Lang*, Die Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, FS Bundesfinanzhof – 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland (2018) 983 (1003 f).

der Analyse zu stellen, überzeugt. Ist der im Homeoffice tätige Mitarbeiter dem nicht-ansässigen Unternehmer zuzurechnen, so kann argumentiert werden, dass dieser seinem Arbeitgeber Verfügungsmacht an seinen eigenen Räumlichkeiten vermittelt. Es geht hier daher nicht um Fälle der überlappenden/geteilten Verfügungsmacht, wie etwa in den viel diskutierten Fällen der Mitbenutzung der Räumlichkeiten von Auftraggebern oder verbundenen Unternehmen. Die zentrale Frage ist vielmehr, ob das primär privat genutzte Heim durch die Tätigkeit im Homeoffice zur Geschäftseinrichtung wird.

Die OECD hat sich dazu entschieden, die unternehmerische Natur der festen Einrichtung an zwei kumulativ zu erfüllenden Tests zu messen: dem Überwiegenstest, wonach mehr als 50 % der Gesamtarbeitszeit im Homeoffice verbracht werden müssen, und dem Commercial-Reason-Test, wonach die physische Präsenz des Mitarbeiters im Homeoffice-Staat für die Geschäftstätigkeit erforderlich sein muss. Auch wenn dies die praktische Anwendung erheblich erleichtert, kann das Verlangen der kumulativen Erfüllung beider Kriterien kritisch hinterfragt werden. Wie die obigen Ausführungen unter Pkt III. zeigen, sind sehr wohl Fälle denkbar, in denen zwar nicht beide Kriterien zugleich, aber eines in sehr großem Ausmaß erfüllt ist. In einem beweglichen System wäre es möglich, diesem Umstand Rechnung zu tragen und etwa einen ausgeprägten wirtschaftlichen Grund das fehlende zeitliche Überwiegen ausgleichen zu lassen. Die OECD hat sich – wohl vor dem Hintergrund der Komplexität eines solchen beweglichen Systems und der dabei drohenden uneinheitlichen Auslegung – für einen kumulativen Test entschieden.

Interessanterweise löst die OECD mit der neuen Kommentarfassung zur Homeoffice-Betriebsstätte ein Problem, das gemeinhin als Ausfluss erhöhter individueller Mobilität gesehen wird, denkbar konservativ, indem sie einen starken territorialen Anknüpfungspunkt verlangt. Nur dann, wenn die Homeoffice-Tätigkeit ihren Grund in der physischen Präsenz zwecks direkten persönlichen Kundenkontakts findet, soll es sich um eine Geschäftseinrichtung handeln, die bei entsprechender zeitlicher Festigkeit als Betriebsstätte einzustufen ist. Damit schlägt sie einen Weg ein, der dem in den beiden vergangenen Jahrzehnten zu beobachtenden Trend der Ausweitung des Betriebsstättenkonzepts – man denke an das Anstreicherbeispiel der Tz 17 OECD-MK – bis hin zur Idee der virtuellen Betriebsstätte⁸⁶⁾ zuwiderzulaufen scheint. Dem Phänomen der „New Work“, dh der modernen Arbeitsformen, wird in diesem Fall mit „Old-School“-Konzepten begegnet.

⁸⁶⁾ Vgl. S. Bendlinger, Die digital Betriebsstätte, in Mayr/Schlager, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 34 (34 ff); Staringer, Virtual? Reality! SWI 2017, 341 (341 ff); siehe auch Blum, The PE-Concept in the light of BEPS Action 1 "Digital Economy" – Nexus redefined? Bulletin of International Taxation 2015, 314 (314 ff).

Erlass zum Umgang mit elektronischen Signaturen und Siegeln im Abgabenverfahren

Erlass des BMF vom 2. 1. 2026, 2025-1.066.707, BMF-AV 2026/3.

Dieser Erlass regelt ausschließlich den Umgang mit elektronischen Signaturen und Siegeln im Abgabenverfahren bei Übermittlung von mit elektronischen Signaturen bzw Siegeln versehenen Anbringen oder sonstigen Dateien durch Parteien.

Dieser Erlass stellt einen Auslegungsbehelf dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus dem Erlass nicht abgeleitet werden.