

Stefan Bendlinger*)

Das Update 2025 des OECD-Musterabkommens

THE 2025 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION

The *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (OECD Model) and the related Commentary are used by both OECD member states and non-OECD member states as a basis for negotiating, applying, and interpreting bilateral tax treaties. The OECD Model plays a key role in removing tax-related barriers to cross border businesses, helps to avoid juridical double taxation on the one hand, and shall prevent tax evasion and avoidance on the other hand. The 2025 Update was approved by the Committee on Fiscal Affairs on October 13th, 2025, and by the OECD Council on November 18th, 2025. These changes will be incorporated into the forthcoming revised condensed and full editions of the OECD Model, to be published in 2026. Concurrent with the 2025 Update, a Public Consultation Document on Global Mobility of Individuals was released, seeking stakeholder's input on topics not covered by the 2025 Update to the OECD-Model. *Stefan Bendlinger* provides a first overview of the relevant changes included in the 2025 Update to the OECD Model and the corresponding Commentary.

I. Das OECD-Musterabkommen im Zeitablauf

Das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA) und der dazu veröffentlichte Kommentar (OECD-MK)¹⁾ sind Vertragsschablone und Leitlinie, die in der Praxis sowohl von OECD-Mitgliedstaaten als auch von Nicht-Mitgliedstaaten zur Verhandlung, Anwendung und Auslegung von etwa 3.500 DBA herangezogen wird, die weltweit abgeschlossen worden sind. Diese Vertragsschablone soll DBA-Verhandlungen erleichtern, zur Vereinheitlichung der internationalen Aufteilung von Steuersubstrat beitragen sowie Steuerflucht und Steuervermeidung verhindern.

Das letzte Update des OECD-MA aus dem Jahr 2017 war sehr umfangreich und durch die Übernahme der im Zuge des BEPS-Projekts vorgeschlagenen abkommensrechtlichen Anpassungen geprägt. Das am 13. 10. 2025 vom OECD-Steuerausschuss und am 18. 11. 2025 vom Rat der OECD verabschiedete Update 2025 von OECD-MA und OECD-MK (Update 2025)²⁾ enthält – abgesehen von einer Ergänzung des Art 25 OECD-MA (Verständigungsverfahren) um einen Abs 6 – nur Änderungen des OECD-MK. Der Inhalt des Updates 2025 wurde am 10. 12. 2025 von Vertretern des *OECD Centre for Tax Policy and Administration* (CTP) anlässlich eines Webinars mit dem Titel „*Unpacking the 2025 Update to the OECD-Model Tax Convention*“³⁾ präsentiert. Schwerpunkte des Updates 2025 sind zweifellos die Kommentierung zur Frage der Betriebsstättenbegründung durch grenzüberschreitende Telearbeit⁴⁾ sowie eine in den OECD-

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

1) Soweit der Beitrag auf das OECD-MA und den OECD-MK verweist und sich kein anderer Hinweis findet, wird auf jene Fassung Bezug genommen, die vom Rat der OECD am 18. 11. 2025 angenommen worden ist. *OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention* (2025), abrufbar unter https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_c7031e1b/5798080f-en.pdf (Zugriff am 16. 12. 2025).

2) Seit der Veröffentlichung des OECD-MA und des OECD-MK in Buchform ist das Update 2025 nach den Aktualisierungen in den Jahren 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 und 2017 die inzwischen elfte Anpassung.

3) Siehe <https://www.oecd.org/en/events/2025/12/unpacking-the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention.html> (Zugriff am 16. 12. 2025).

4) Vgl hierzu ausführlich Knotzer/Schmidjell-Dommes, Homeoffice-Betriebsstätte – Neuerungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA durch das Update 2025, in dieser SWI, 18 ff.

MK aufgenommene neue (optionale) Verteilungsnorm zur Besteuerung von Einkünften aus der Aufsuchung und Ausbeutung natürlicher Ressourcen. Änderungen des OECD-MK zu Art 7 OECD-MA (Unternehmensgewinne) und Art 9 OECD-MA (verbundene Unternehmen) beschäftigen sich mit der Gewinnabgrenzung iZm Finanztransaktionen zwischen verbundenen Unternehmen. Das Update 2025 zu Art 25 OECD-MA (Verständigungsverfahren) nimmt auf die jüngsten Arbeiten im Bereich der Verrechnungspreise und Fragen iZm Amount B (Pillar II) Bezug. Im Update 2025 zu Art 26 OECD-MA (Informationsaustausch) wird darauf hingewiesen, dass die von einem DBA-Vertragsstaat erhaltenen Informationen nicht nur für die Besteuerung jener Person verwendet werden können, die Gegenstand der Anfrage waren. Außerdem werden die Zugangsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen zu den von den DBA-Vertragsstaaten ausgetauschten Informationen behandelt. Auffällig ist auch, dass die Vorbehalte (*reservations*) zu einzelnen Artikeln des OECD-MA und die Anmerkungen (*observations*) zum OECD-MK, welche die OECD-Mitgliedstaaten angebracht haben, deutlich zugenommen haben, ebenso jene von Nicht-OECD-Mitgliedstaaten. Die Aktualisierungen werden in einer 2026 erscheinenden Kurzfassung (*condensed version*) und einer Langfassung (*full version*) von OECD-MA und OECD-MK berücksichtigt werden.

Gleichzeitig mit dem Update 2025 hat das *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* ein Konsultationspapier zum Thema „*Global Mobility of Individuals*“⁵⁾ herausgegeben und die interessierte Öffentlichkeit ersucht, ihren Input zu steuerlich relevanten Themen globaler Mobilität in einer digitalisierten Welt zu liefern, die im Update 2025 (noch) nicht behandelt worden sind. So zB zur Frage der Ansässigkeit in Staaten mit begünstigenden Steuerregimen, der Besteuerung von Einkünften aus unselbständiger Arbeit, aber auch zu körperschaftsteuerlichen Aspekten, wie zB zur Ansässigkeit juristischer Personen iZm dem Aufenthaltsort von leitenden Mitarbeitern, zu Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätten, zur Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und zu Verrechnungspreisen.

II. Änderungen des OECD-Musterabkommens

Da sowohl DBA als auch Handelsabkommen der Förderung von Investitionen und dem internationalen Handel dienen sollen, können sich zwischen beiden Überschneidungen in Bezug auf Diskriminierungsverbote und Streitbeilegungsmechanismen ergeben. Deshalb wird DBA-Vertragsstaaten in einem neuen Art 25 Abs 6 OECD-MA eine Regelung vorgeschlagen (die einzige Änderung, die sich im Wortlaut des OECD-MA selbst findet), der das Verhältnis zwischen Art XXII („*Consultation*“) des *General Agreement on Trade in Services* (GATS)⁶⁾ – einem Abkommen der Welthandelsorganisation (WTO) – und dem Abkommensrecht klärt und der durch einen ausführlichen Kommentar ergänzt worden ist.⁷⁾ Der neue Art 25 Abs 6 OECD-MA hat folgenden Wortlaut:⁸⁾

„6. Für die Zwecke der Anwendung des Artikels XXII Absatz 3 (Konsultationen) des Allgemeinen Übereinkommens über den Handel mit Dienstleistungen vereinbaren die Vertragsstaaten, dass

- a. eine Maßnahme nur dann ‚in den Anwendungsbereich dieses Abkommens fällt‘, wenn es sich dabei um eine Maßnahme handelt, auf welche die Bestimmungen des Artikels 24 Anwendung finden; und

⁵⁾ OECD, Public Consultation Document, *Global Mobility of Individuals*, 26 November – 22 December 2025 (2025), abrufbar unter <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/events/public-consultations/2025/11/global-mobility-of-individuals/public-consultation-document-global-mobility-of-individuals.pdf> (Zugriff am 16. 12. 2025).

⁶⁾ Siehe https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gats_e.htm (Zugriff am 16. 12. 2025).

⁷⁾ Tz 12 und 88 ff OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

⁸⁾ Bei den in diesem Beitrag in deutscher Sprache zitierten Textstellen von OECD-MA und OECD-MK handelt es sich um nicht amtliche Übersetzungen des Verfassers aus dem Englischen, in Anlehnung an die in den österreichischen DBA üblicherweise verwendeten Formulierungen.

- b. ungeachtet des Artikels XXII Absatz 3 des Allgemeinen Übereinkommens über den für den Handel mit Dienstleistungen jede Streitigkeit zwischen den Vertragsstaaten darüber, ob eine Maßnahme in den Anwendungsbereich dieses Abkommens fällt, gemäß Artikel 25 Absatz 3 oder, falls im Rahmen dieses Verfahrens keine Einigung erzielt wird, gemäß einem anderen von beiden Vertragsstaaten vereinbarten Verfahren entschieden werden muss.“

Art XXII Abs 3 GATS regelt, dass sich ein WTO-Mitglied weder nach diesem Art XXII („*Consultation*“) noch auf Grundlage des Art XXIII („*Dispute Settlement and Enforcement*“) auf das in Art XVII geregelte Gebot der Inländerbehandlung („*National Treatment*“)⁹⁾ berufen darf, wenn die Maßnahme (*measure*)¹⁰⁾ eines anderen Mitgliedstaates in den Anwendungsbereich eines zwischen den beiden Staaten abgeschlossenen DBA fällt.¹¹⁾ Besteht zwischen den WTO-Mitgliedstaaten¹²⁾ Uneinigkeit darüber, ob eine solche Maßnahmen in den Anwendungsbereich eines DBA fällt („[...] *falls within the scope of such an agreement* [...]“), steht es diesen frei, den Rat für Handel mit Dienstleistungen (*Council for Trade in Services*) anzurufen. Der Rat verweist in der Folge die Angelegenheit an ein Schiedsgericht, dessen Entscheidung endgültig und für die Mitgliedstaaten bindend ist.

Art 25 Abs 6 lit a OECD-MA stellt klar, dass eine Maßnahme nur dann in den Anwendungsbereich eines DBA fällt, wenn es sich dabei um eine solche handelt, auf die ein Diskriminierungsverbot iSd Art 24 OECD-MA anzuwenden ist. Gemäß Art 24 Abs 6 OECD-MA gelten die Diskriminierungsverbote ungeachtet des Art 2 OECD-MA für Steuern jeder Art und Bezeichnung.¹³⁾ Art 25 Abs 6 lit b OECD-MA hält fest, dass ungeachtet des Art XXII Abs 3 GATS die Frage der Anwendbarkeit eines DBA auf eine solche Maßnahme im Wege der amtswegigen Verständigung (Art 25 Abs 3 OECD-MA) geklärt werden muss. Sollte auf dieser Grundlage keine Einigung möglich sein, müssen sich die Staaten auf eine andere Vorgangsweise („*any other procedure*“) einigen.

Durch die Einfügung des Art 25 Abs 6 OECD-MA hat der OECD-Steuerausschuss auf Art XXII Abs 3 GATS reagiert, worin es in einer Fußnote heißt, dass in Bezug auf jene DBA, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des WTO-Abkommens bestanden haben, eine solche Angelegenheit nur mit Zustimmung der Finanzbehörden¹⁴⁾ beider DBA-Vertragsstaaten vor den Rat für Handel mit Dienstleistungen gebracht werden kann.¹⁵⁾ Art 25 Abs 6 OECD-MA eliminiert die Unterscheidung zwischen jenen DBA, die vor oder nach dem 1. 1. 1995 – dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des GATS-Abkommens – abgeschlossen worden sind, sodass die Anmerkung im GATS auf alle DBA anzuwenden ist, die eine Art 25 Abs 6 OECD-MA entsprechende Regelung enthalten.¹⁶⁾ Art 25 Abs 6 OECD-MA stellt also sicher, dass bei Anwendbarkeit des Art 24 OECD-MA das

⁹⁾ Aufgrund des in Art XVII GATS festgeschriebenen Gebots der Inländerbehandlung müssen ausländische und inländische Anbieter von Waren und Dienstleistungen grundsätzlich gleichbehandelt werden.

¹⁰⁾ Als „*Maßnahme*“ iSd Art 25 Abs 6 OECD-MA gilt jedes Gesetz, jede Verordnung, jede Vorschrift, jedes Verfahren, jede Entscheidung, jede Verwaltungsmaßnahme oder jede andere ähnliche Bestimmung oder Maßnahme.

¹¹⁾ Hat ein DBA zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des GATS (1. 1. 1995) bestanden, konnte nach den Ausführungen in einer Fußnote zu Art XXII Abs 3 GATS das *Council of Trade in Services* nur dann angerufen werden, wenn beide Parteien ihre Zustimmung dazu erteilt hatten. Tz 91 OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

¹²⁾ Die Europäische Union ist WTO-Mitglied und damit auch Österreich.

¹³⁾ Tz 92.2. f OECD-MK eröffnet den DBA-Vertragsstaaten die Möglichkeit, Art 26 Abs 2 lit a OECD-MA auf Maßnahmen einzuschränken, welche nur die in Art 2 OECD-MA genannten Steuern vom Einkommen (und Vermögen) betreffen.

¹⁴⁾ Tz 89 OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

¹⁵⁾ Fußnote 11 zu Art XXII Abs 3 GATS: „*With respect to agreements on the avoidance of double taxation which exist on the date of entry into force of the WTO Agreement, such a matter may be brought before the Council for Trade in Services only with the consent of both parties to such an agreement.*“

¹⁶⁾ Tz 91 OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

abkommensrechtliche Verständigungsverfahren nicht durch ein Verfahren nach GATS verdrängt werden kann.¹⁷⁾

III. Änderungen des Kommentars zum OECD-Musterabkommen

1. Bestimmung der abkommensrechtlichen Ansässigkeit

Sofern eine natürliche Person nach dem nationalen Steuerrecht eines Staates einem Sondersteuerregime¹⁸⁾ unterliegt, das einen bestimmten Personenkreis, bestimmte Einkunftsarten oder Einkünfte aus ausländischen Quellen gar nicht oder begünstigt besteuert, stellt sich regelmäßig die Frage, ob diese Person iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA „nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig [ist]“ und demnach als in diesem DBA-Vertragsstaat ansässig gilt. Der OECD-MK geht davon aus, dass diese Definition nur Personen erfasst, die nach nationalem Steuerrecht einer „comprehensive taxation (full tax liability)“ unterliegen.¹⁹⁾

Einzelne Staaten, zB Chile, haben im Zuge des Updates 2025 in *observations* zum OECD-MK angemerkt, dass von einer solchen umfassenden Besteuerung nicht auszugehen ist, wenn Personen nach nationalem Steuerrecht steuerfrei gestellt werden.²⁰⁾ Die USA qualifizieren eine Person dann nicht als ansässig iSd Art 4 Abs 1 OECD-MA, wenn ein Staat zwar grundsätzlich das Welteinkommen dieser Person besteuert, jedoch einen bestimmten Personenkreis nur eingeschränkt steuerlich erfasst, zB nur nach dem Territorialprinzip oder durch eine Pauschalbesteuerung, ohne Berücksichtigung des tatsächlich erwirtschafteten Einkommens.²¹⁾ Auch eine Besteuerung in Form einer „fixed fee“, wozu auch eine Besteuerung nach dem Aufwand zählt,²²⁾ kann aus US-Sicht keine Ansässigkeit begründen.²³⁾ Außerdem schließen die USA doppelt ansässige Gesellschaften generell von der Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen aus.²⁴⁾ Ähnliches gilt für Kolumbien und Costa Rica.²⁵⁾

2. Grenzüberschreitende Telearbeit

Literaturhinweis: Vgl hierzu ausführlich Knotzer/Schmidjell-Dommes, *Homeoffice-Betriebsstätte – Neuerungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA durch das Update 2025*, in dieser SWI, 18 ff.

2.1. Das Homeoffice als „feste“ Geschäftseinrichtung

In insgesamt 21 Textziffern,²⁶⁾ welche die Tz 18 und 19 OECD-MK ersetzen, beschäftigt sich der OECD-MK unter dem Titel „cross-border working from a home or other rele-

¹⁷⁾ Tz 92.1. OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

¹⁸⁾ Oertzen/Maisenbacher, Der Wegzug in europäische Sondersteuerregime – Steuerliche Folgen bei Begründung eines Wohnsitzes in einem europäischen Staat mit Steuervergünstigungen für Zuziehende, IStR 2024, 669 (669 ff); Oertzen/Maisenbacher, Der Wegzug nach Großbritannien im reformierten britischen (Sonder-)Steuerrecht – Steuerliche Folgen der Inanspruchnahme des neuen FIG-Regimes bei Wegzug nach Großbritannien sowie erbschaftsteuerliche Reformen, IStR 2025, 489 (489 ff); Plattes/Morro, Steuervorteile für Zuzüglicher: Spanien lockt mit reformierten Beckham-Gesetz, PISb 2025, 153; Reinwald/Stankiewicz, Die persönliche Steuerpflicht und das Sondersteuerregime für zuziehende Arbeitnehmer in Frankreich – Ein Vorbild für Deutschland? IStR 2025, 162 (162 ff); Szudoczky/Pena, European Union – Preferential Income Tax Regimes in the European Union: A New Form of Permitted (Harmful) Tax Competition? World Tax Journal 2024, Vol 16 No 2.

¹⁹⁾ Tz 8 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA.

²⁰⁾ Tz 25 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA.

²¹⁾ Tz 27.1. OECD-MK zu Art 4 OECD-MA.

²²⁾ EAS 3449 vom 18. 12. 2023; Schmidjell-Dommes, zitiert in Frenkenberger/Beverungen, SWI-Jahrestagung: Abkommensberechtigung bei liechtensteinischer Aufwandsbesteuerung? SWI 2025, 497 ff.

²³⁾ Tz 38 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA.

²⁴⁾ Tz 31 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA.

²⁵⁾ Tz 36 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA.

²⁶⁾ Tz 44.1 bis 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

vant place“ mit der durch die COVID-19-Pandemie²⁷⁾ in die öffentliche Diskussion gerückte Frage des für die Begründung einer Betriebsstätte ausreichenden Nexus durch Telearbeit. Einleitend führt der OECD-MK aus, dass Personen („*individuals*“²⁸⁾) heute die Möglichkeit haben oder das aus persönlichen Gründen tun, die für ein Unternehmen eines DBA-Vertragsstaates durchzuführenden Arbeiten von zu Hause aus oder an einem anderen Ort auszuüben („*an individual's home or another place*“).²⁹⁾ In diesem Beitrag wird stellvertretend für alle Formen von Telearbeit aufgrund der gleichgelagerten steuerlichen Fragen der Begriff „*Homeoffice*“ verwendet.

Da das Arbeiten im Homeoffice besondere Merkmale aufweist (in der Regel keine Zugangs- und Verfügungsmacht des Arbeitgebers über den Heimarbeitsplatz), ist es schwierig, festzustellen, ob die von einer Person in ihrem Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten gemäß Art 5 Abs 1 OECD-MA eine „*feste Geschäftseinrichtung [begründen], durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*“.³⁰⁾ Da der OECD-MK Betriebsstättenfragen rund um Telearbeit nur in den Tz 18 und 19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA behandelt hatte und diesen keine besondere Relevanz zugestand („*[...] will rarely be a practical issue*“³¹⁾), setzt sich der OECD-MK zu Art 5 OECD-MA idF des Updates 2025 unter der Überschrift „*Cross-border working from a home or other relevant place*“ nun wesentlich intensiver mit dem Thema auseinander.

Im Allgemeinen erfordert der Generaltatbestand des Art 5 Abs 1 OECD-MA das Vorhandensein eines „*fixed place of business*“. Es bedarf demnach einer örtlich und zeitlich verfestigten („*fixed*“) Einrichtung („*place*“), in der unternehmerische Tätigkeiten („*Geschäfts*“einrichtung) ausgeübt werden („*place of business*“) und über die der Unternehmer verfügen kann („*at the disposal of the enterprise*“).³²⁾

2.2. Verfügungsmacht über eine „feste Einrichtung“

Das Tatbestandsmerkmal einer „*festen*“ Einrichtung, die ua einen bestimmten Grad an Dauerhaftigkeit aufweisen muss, ist nach wie vor anhand des konkreten Sachverhalts auch für Homeoffice-Tätigkeiten anhand des bestehenden OECD-MK zu Art 5 Abs 1 OECD-MA auszulegen.³³⁾

Aus einem Beispielkatalog³⁴⁾ lässt sich ableiten, dass ein Homeoffice, von dem aus eine Person arbeitet, jedenfalls als „*feste Einrichtung*“ gelten soll, wenn dieser Ort dazu genutzt wird, unternehmerische Tätigkeiten während eines Zwölfmonatszeitraums auszuüben, und deshalb ein ausreichender Grad an Dauerhaftigkeit gegeben ist.³⁵⁾ Der

²⁷⁾ Während der weltweiten Coronakrise hat die OECD zwei Leitfäden veröffentlicht, worin – begrenzt auf den Zeitraum der Pandemie – den DBA-Vertragsstaaten vorgeschlagen wurde, aufgrund der außergewöhnlichen Umstände, der (damals angenommenen) Kurzfristigkeit und der mangelnden Verfügungsmacht des Arbeitgebers über das Homeoffice seiner Arbeitnehmer von der Annahme von Homeoffice-Betriebsstätten Abstand zu nehmen. Ein Heimarbeitsplatz sollte nicht als Betriebsstätte eines Unternehmens qualifiziert werden, solange der Arbeitnehmer am Standort des Unternehmens einen Arbeitsplatz nutzen konnte. OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020 (2020) Tz 8 bis 13; OECD, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic (21. 1. 2021) Tz 9 bis 27.

²⁸⁾ Soweit im Folgenden der Begriff „*Person*“ verwendet wird, bezieht sich dieser – anders als Art 3 Abs 1 lit a OECD-MA – nur auf natürliche Personen.

²⁹⁾ Tz 44.1. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁰⁾ Tz 44.2. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³¹⁾ Tz 19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³²⁾ S. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021) 87.

³³⁾ Tz 44.4 f OECD-MK zu Art 5 OECD-MA, unter Bezugnahme auf Tz 28 bis 34 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁴⁾ Tz 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; Knotzer/Schmidjell-Dommes, SWI 2025, 18 (22 ff).

³⁵⁾ Tz 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: In der Lösung der Beispiele B, C, D und E heißt es einleitend: „*The home in State S from which she [he] works should be considered fixed because the place has been used to undertake activities related to the business of RCo throughout the twelve-month period and therefore has a sufficient degree of permanence.*“

OECD-MK zu Art 5 OECD-MA geht demnach davon aus, dass eine ausreichende Verfügungsmacht des Unternehmens über das Homeoffice der dort tätigen Person jedenfalls gegeben ist, wenn von dort aus Geschäftstätigkeiten des Unternehmens ausgeübt werden.³⁶⁾ In den Tz 44.1. bis 44.21. OECD-MK zur betriebsstättenbegründenden Telearbeit finden sich nämlich an keiner anderen Stelle Ausführungen zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Homeoffice als „*at the disposal of the enterprise*“ qualifiziert werden kann. Ein Verweis auf die notwendige Verfügungsmacht findet sich nur in der allgemeinen Kommentierung zu Art 5 Abs 1 OECD-MA.³⁷⁾ Dies dürfte auch dem Umstand geschuldet sein, dass sich der OECD-Steuerausschuss nicht darauf einigen konnte, wie der unklare Begriff der Verfügungsmacht international einheitlich und verbindlich hätte definiert werden sollen.

2.3. Das Homeoffice als „Geschäfts“einrichtung

Nicht jede abseits des Unternehmensstandorts ausgeübte Tätigkeit soll eine feste Geschäftseinrichtung begründen. Vor allem dann nicht, wenn eine Person dort weniger als 50 % ihrer Arbeitszeit für ein Unternehmen arbeitet, bezogen auf einen Zeitraum von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.³⁸⁾ Wird dieser „Arbeitszeit-Indikator“ nicht erfüllt, sollen Homeoffice-Tätigkeiten vom Quellenstaat nicht besteuert werden dürfen³⁹⁾ (Safe Harbour). Bei der Berechnung der 50%-Grenze ist die Tätigkeit der Person zur Gesamttätigkeit des Unternehmens ins Verhältnis zu setzen.⁴⁰⁾ Davon sollte es auch keine Ausnahmen geben.⁴¹⁾

2.4. Wirtschaftlich begründete Tätigkeit im Homeoffice

Selbst wenn die 50%-Schwelle überschritten wird, heißt das nicht, dass automatisch vom Bestand einer festen Geschäftseinrichtung auszugehen ist, sondern vielmehr der konkrete Sachverhalt („*facts and circumstances*“) zu prüfen ist.⁴²⁾ Dabei ist besonders zu berücksichtigen, ob die Tätigkeit in dem Staat, in dem das Homeoffice gelegen ist, wirtschaftlich begründet ist („*whether there is a commercial reason*“). Das soll zB dann der Fall sein, wenn Geschäftstätigkeiten in einem DBA-Vertragsstaat durch die Telearbeit erst ermöglicht wird,⁴³⁾ indem sich das Unternehmen dadurch zB die Anmietung eines Büros erspart. Der OECD-MK erläutert anhand von acht Beispielen, unter welchen Voraussetzungen von wirtschaftlich begründeter Telearbeit auszugehen ist.⁴⁴⁾ Als wirtschaftlich begründet gilt jedenfalls ein unmittelbarer Bezug zu Kunden, Lieferanten oder Konzernunternehmen, der zB durch die Tätigkeit einer Person in einer anderen Zeitzone ermöglicht wird.⁴⁵⁾ Als Beispiel genannt wird auch die Tätigkeit von Call-Centern, die in verschiedenen Zeitzonen zwecks Sicherstellung einer 24-stündigen Erreich-

³⁶⁾ Kritisch zur Frage der Verfügungsmacht eines Unternehmens über ein Homeoffice: *Becker/Nitzschke*, Steuerfolgen der Tätigkeit in einem inländischen Homeoffice für ein ausländisches Unternehmen, IStR 2025, 449 (456); *S. Bendlinger/V. Bendlinger*, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, 436 (436 ff); *S. Bendlinger*, Ein begründetes Plädoyer gegen Mirko-Betriebsstätten, SWI 2024, 214 (214 ff); *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).

³⁷⁾ Tz 10 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁸⁾ Tz 44.8. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

³⁹⁾ *Knotzer/Schmidjell-Dommes*, SWI 2025, 18 (24 f).

⁴⁰⁾ Tz 44.13. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴¹⁾ Tz 44.8. letzter Satz OECD-MK zu Art 5 OECD-MA: „*Exceptions to the approach in the prior sentence are not anticipated to occur in most situations given the context and understanding of cross-border working arrangements described in paragraph 44.1. above.*“

⁴²⁾ Tz 44.10. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴³⁾ Tz 44.11. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁴⁾ Tz 44.17. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁵⁾ Tz 44.12. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

barkeit eingerichtet werden, der IT-Support, medizinische Dienstleistungen, die Sicherstellung des Zugangs zu geschäftlich relevantem Fachwissen, Schulungen oder Reparaturservices.⁴⁶⁾ Ob die Nutzung eines Homeoffice einen produktiven Charakter hat, ist nicht relevant. Ein einziger wirtschaftlicher Grund für die Homeoffice-Tätigkeit ist ausreichend.⁴⁷⁾ Tätigkeiten einer Person, die im Gesamtkontext der unternehmerischen Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind, sollten nicht wirtschaftlich begründet sein.

Lässt ein Unternehmen Homeoffice-Tätigkeiten allein deshalb zu, um die Arbeitskraft einer Person in Anspruch nehmen zu können bzw einen Mitarbeiter an das Unternehmen zu binden⁴⁸⁾ oder um Kosten einzusparen (zB durch die anderenfalls notwendige Anmietung von Geschäftsräumen),⁴⁹⁾ ist keine wirtschaftliche Begründung gegeben, solange die Person (nachhaltig) keinen marktseitigen Aktivitäten nachgeht. Auch gelegentliche Kundenbesuche sind nicht ausreichend, um von einer wirtschaftlich begründeten Homeoffice-Tätigkeit auszugehen.⁵⁰⁾

Bestreiten Einzelunternehmer oder für das Unternehmen relevante Schlüsselpersonen über einen längeren Zeitraum einen Großteil ihrer unternehmerischen Tätigkeit von ihrem Homeoffice aus, unterstellt der OECD-MK jedenfalls den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA.⁵¹⁾

Nur deshalb, weil im Tätigkeitsstaat einer Person Kunden, Lieferanten oder verbundene Unternehmen ansässig sind, muss die Homeoffice-Tätigkeit nicht wirtschaftlich begründet sein. Gleiches gilt für den Umstand, dass das Homeoffice in einer vom Unternehmensstandort unterschiedlichen Zeitzone gelegen ist.⁵²⁾ Ist keine wirtschaftliche Begründung für die Telearbeit identifizierbar, wird nicht vom Bestand einer Homeoffice-Betriebsstätte ausgegangen, „*unless other facts and circumstances indicate otherwise*“.⁵³⁾

Anhand von fünf kommentierten Beispielen (A bis E)⁵⁴⁾ wird die Anwendung des Art 5 Abs 1 OECD-MA auf Homeoffice-Tätigkeiten veranschaulicht. Beispiel A geht davon aus, dass eine in einem anderen DBA-Vertragsstaat für einen Zeitraum von drei Monaten ausgeübte Tätigkeit keine „feste“ Geschäftseinrichtung begründet, wobei im Fall wiederkehrender Tätigkeiten der Zeitraum, in dem ein Ort genutzt wird, mit der Anzahl der Nutzungen, die sich über mehrere Jahre erstrecken kann, zu multiplizieren ist.⁵⁵⁾ Beispiel B beschäftigt sich mit dem örtlichen und zeitlichen Element des Betriebsstättenbegriffs und die Beispiele C bis E mit dem örtlichen und zeitlichen Element und der für den Bestand einer „Geschäfts“einrichtung notwendigen wirtschaftlichen Begründung.

In jedem Fall ist jedoch zu prüfen, ob die von einer Person in deren Homeoffice ausgeübte Tätigkeit aus der Sicht der gesamten Unternehmenstätigkeit die in Art 5 Abs 4 OECD-MA für vorbereitende und Hilfstätigkeiten vorgesehene Schwelle überschreitet.⁵⁶⁾

2.5. Anmerkungen einzelner Staaten zum OECD-MK

Einzelne Staaten haben Anmerkungen (*observations*) zu den Ausführungen im OECD-MK angebracht. Die meisten davon stammen aus Israel, das sich für eine weite Aus-

⁴⁶⁾ Tz 44.17. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁷⁾ Tz 44.13. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁸⁾ Tz 44.15. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁴⁹⁾ Tz 44.16. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁰⁾ Tz 44.14. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵¹⁾ Tz 44.20. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵²⁾ Tz 44.18. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵³⁾ Tz 44.19. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁴⁾ Tz 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁵⁾ Tz 29 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁶⁾ Tz 44.5. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

legung des Art 5 Abs 1 OECD-MA einsetzt. So behält sich Israel zB vor, die 50%-Grenze nach dem Verhältnis der Homeoffice-Arbeitstage zu den außerhalb dieses Staates verbrachten Arbeitstagen zu berechnen, bzw aus dem Verhältnis der in den beiden DBA-Vertragsstaaten tatsächlich geleisteten Arbeitstagen, wobei der jeweils höhere Wert Anwendung finden soll.⁵⁷⁾ Israel sieht unter Bezugnahme auf Tz 44.18 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA Telearbeit jedenfalls dann als wirtschaftlich begründet an, wenn in einem DBA-Vertragsstaat eine Anzahl von Mitarbeitern tätig ist, die im Verhältnis zu den im jeweiligen Geschäftsbereich insgesamt tätigen Arbeitnehmern eine bedeutsame Gruppe sind („*meaningful group*“).⁵⁸⁾ Außerdem sieht es Israel bei der Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft von Telearbeit (Tz 44.19 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA), ungeachtet des Vorliegens einer wirtschaftlichen Begründung, für entscheidungserheblich an, inwieweit die von einer Person ausgeübte Tätigkeit zum Kern der Unternehmens-tätigkeit zählt („*[...] the individual is employed to perform activity that is ‚core‘ to the business [...]*“) bzw einen maßgeblichen Wertschöpfungsbeitrag leistet.⁵⁹⁾ Zu den Ausführungen in Tz 44.20 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA weist Israel darauf hin, jedenfalls dann vom Bestand einer Betriebsstätte ausgehen zu wollen, wenn Firmengründer, Partner oder wichtige Führungskräfte von ihrem Homeoffice aus tätig sind („*founder, partner or relatively significant senior executive*“).⁶⁰⁾ Israel teilt auch nicht die in Beispiel D (Tz 44.21 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA) gezogenen Schlussfolgerungen, wonach nur gelegentliche Kundenbesuche keine Betriebsstätten begründende wirtschaftliche Begründung auslösen sollen.⁶¹⁾

Die tschechische Republik lehnt generell die Anwendung der in Tz 44.1. bis 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA formulierten zusätzlichen spezifischen Kriterien zur Beurteilung der Betriebsstätteneigenschaft bei Telearbeit ab. Diese soll allein danach beurteilt werden, ob eine „*feste Geschäftseinrichtung [vorliegt], durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird*“.⁶²⁾ Gleiches hat Chile in einer *observation* festgehalten.⁶³⁾

Indien als Nicht-OECD-Mitgliedstaat hat in den „*Positions of Non-Member Economies*“ zum Ausdruck gebracht, den OECD-MK zur Betriebsstättenbegründung bei Telearbeit nicht anzuwenden, und geht davon aus, dass das Arbeiten im Homeoffice jedenfalls für ein Unternehmen eine feste Geschäftseinrichtung begründet, weil der Arbeitgeber darüber Verfügungsmacht hat.⁶⁴⁾ Nigeria sieht in gelegentlichen und kurzfristigen Kundenbesuchen sehr wohl einen wirtschaftlichen Grund, wenn diese mit einer mehr als sechsmonatigen Homeoffice-Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Auch allein durch Kosteneinsparungen begründete Tätigkeit im Homeoffice wird von Nigeria als Betriebsstätte qualifiziert, wenn das Homeoffice für mehr als sechs Monate unterhalten wird.⁶⁵⁾ Malaysia behält sich vor, das Verhältnis der Arbeitszeit im Homeoffice zur gesamten Arbeitszeit als betriebsstättenbegründendes Tatbestandsmerkmal bilateral zu vereinbaren.⁶⁶⁾

2.6. Homeoffice-Betriebsstätten: Die Prüfschritte

Aus den Ausführungen im OECD-MK ist abzuleiten, dass die Betriebsstätteneigenschaft einer Tätigkeit, die durch eine Person „*working from a home or other relevant*

⁵⁷⁾ Tz 220 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁸⁾ Tz 221 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁵⁹⁾ Tz 222 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁰⁾ Tz 223 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶¹⁾ Tz 224 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶²⁾ Tz 225 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶³⁾ Tz 226 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁴⁾ Tz 55 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁵⁾ Tz 57 ff OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁶⁾ Tz 61 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

place“ an einem vom Unternehmensstandort abweichenden Ort erbracht wird, anhand der folgenden Prüfschritte zu beurteilen ist:

1. Der Ort, an dem Telearbeit ausgeübt wird, muss für das Unternehmen eine Geschäftseinrichtung („*place of business of the enterprise*“) sein, was sachverhaltsbezogen („*facts and circumstances*“) beurteilt werden muss.⁶⁷⁾
2. Die Geschäftseinrichtung („*place of business*“) muss „fest“ sein. Das setzt einen gewissen Grad an Beständigkeit voraus.⁶⁸⁾ Fallweise und gelegentliche Tätigkeiten („*intermittent and incidental*“) an einem vom Ort der Ansässigkeit des Unternehmens abweichenden, im anderen DBA-Vertragsstaat gelegenen Ort begründen keine feste Geschäftseinrichtung.⁶⁹⁾ Die kontinuierliche Nutzung dieses Ortes über einen längeren Zeitraum zwecks Durchführung unternehmerischer Tätigkeiten ist Indiz für den Bestand einer festen Geschäftseinrichtung iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA.⁷⁰⁾
3. Wenn eine Person innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, weniger als 50 % ihrer Gesamtarbeitszeit („*total working time*“) in ihrem Homeoffice für ein Unternehmen arbeitet, ist nicht von der Begründung einer festen Geschäftseinrichtung auszugehen.⁷¹⁾ Bei Ermittlung der 50%-Grenze ist der tatsächlich realisierte Sachverhalt und nicht die vertragliche Vereinbarung relevant.⁷²⁾
4. Wird die 50%-Schwelle überschritten, ist der Bestand einer Betriebsstätte anhand der „*facts and circumstances*“ zu prüfen. Eine wesentliche Rolle spielt dabei die Frage, ob die Tätigkeit einer Person in deren Homeoffice wirtschaftlich begründet ist („*commercial reason*“). Davon ist auszugehen, wenn dadurch die Geschäftstätigkeit des Unternehmens im Tätigkeitsstaat des Arbeitnehmers erleichtert wird.⁷³⁾ Die dafür notwendigen Voraussetzungen werden im OECD-MK anhand von Beispielen erläutert.⁷⁴⁾
5. Hat die Telearbeit ihre Veranlassung darin, dass anderenfalls eine Person nicht an das Unternehmen gebunden werden könnte, oder sollen nur Kosteneinsparungen bewirkt werden, liegt keine wirtschaftliche Begründung für die Homeoffice-Tätigkeit vor.⁷⁵⁾
6. Selbst wenn nach den oben genannten Kriterien eine feste Geschäftseinrichtung besteht, ist zu prüfen, ob diese allenfalls vom Betriebsstättentatbestand ausgenommen ist, weil es sich dabei um eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA handelt.⁷⁶⁾

Ein Hinweis darauf, dass für im Homeoffice tätige Führungskräfte und leitende Mitarbeiter andere Grundsätze gelten sollten, ist aus den Tz 44.1. bis 44.21 OECD-MK nicht abzuleiten. Trotz der Beispiele im OECD-MK wird es in der Praxis bezüglich der Frage, ob Homeoffice-Tätigkeiten eine Betriebsstätte begründen, schwierig sein, zwischen privaten und geschäftlichen Gründen abzugrenzen. Auch die Frage, ob es sich bei den im Rahmen von Telearbeit ausgeübten Tätigkeiten um Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA handelt, wird bilaterale Besteuerungskonflikte auslösen, denn die im OECD-MK aufgelisteten Tätigkeiten mit wirtschaftlicher Begründung⁷⁷⁾ könnten sehr wohl auch

⁶⁷⁾ Tz 44.6. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁸⁾ Tz 28 bis 34 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁶⁹⁾ Tz 44.7. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA, unter Verweis auf Tz 12 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁰⁾ Tz 44.7. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷¹⁾ Tz 44.8. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷²⁾ Tz 44.9. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷³⁾ Tz 44.11. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁴⁾ Tz 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁵⁾ Tz 44.15 f OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁶⁾ Tz 44.5. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁷⁾ Tz 44.17. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

als solche qualifiziert werden, die aus der Sicht der Gesamttätigkeit des Unternehmens von vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen (zB Identifikation neuer Auftraggeber oder Lieferanten, Pflege von Kundenbeziehungen). Der OECD-MK zu Art 5 Abs 4 OECD-MA nennt als Beispiele für vorbereitende bzw Hilfstätigkeiten zB unter anderem eine feste Geschäftseinrichtung, die der Werbung, der Informationserteilung⁷⁸⁾ oder dem Wareneinkauf⁷⁹⁾ dient.

3. Aufsuchung und Ausbeutung natürlicher Ressourcen

3.1. Der sachliche Anwendungsbereich

Unter dem Titel „*the taxation of activities in connection with the exploration and exploitation of extractible natural resources*“ (zB Öl, Gas, Mineralien) wird – aufbauend auf einen OECD-Bericht aus dem Jahr 2024⁸⁰⁾ – den Staaten eine aus vier Absätzen bestehende optionale Regelung betreffend die Besteuerung von „*relevanten*“ Tätigkeiten („*relevant activity*“) iZm („*in connection with*“) der Rohstoffgewinnung vorgeschlagen. Der sachliche Anwendungsbereich der Regelung ist sehr weit gefasst und die Schwelle für die Begründung einer Betriebsstätte wurde deutlich abgesenkt.⁸¹⁾ Von diesem neuen Betriebsstättenbestand („*free standing alternative provision*“) sind nicht nur die eigentliche Tätigkeit der Aufsuchung und Ausbeutung von natürlichen Ressourcen erfasst, sondern auch andere damit verbundene Leistungen.⁸²⁾ DBA-Vertragsstaaten steht es frei, Art 5 OECD-MA unter der Überschrift „*Provision on activities in connection with the exploration and exploitation of national resources*“ zu ergänzen. Die Regelung soll vor allem den Besteuerungszugriff ressourcenreicher Staaten des globalen Südens stärken.

Der OECD-MA bietet den DBA-Vertragsstaaten zwei Versionen dieses Sondertatbestands an: Eine bezieht sich nur auf Offshore-Tätigkeiten iZm dem Aufsuchen und der Ausbeutung der im Meeresboden und dessen Untergrund befindlichen natürlichen Ressourcen (zB Sättigungstauchen, Verlegen von Pipelines⁸³⁾). Die andere Version bezieht sich auf Offshore- und Onshore-Tätigkeiten iZm dem Aufsuchen und der Ausbeutung nicht erneuerbarer natürlicher Ressourcen, wie zB Kohlenwasserstoffe, Mineralien oder seltene Erden („*finite national resources*“),⁸⁴⁾ an Land und auf See sowie die Erbringung anderer damit in Zusammenhang stehender spezialisierter Tätigkeiten („*specialised activities*“). Zu solchen zählen ua die Montage, Installation oder Wartung von Abbaugeräten, branchenspezifische Engineering- und Beratungsleistungen oder die Durchführung seismischer Untersuchungen. Die Versorgung eines Bergbaubetriebs mit Strom, Wasser, einem Online-Zugang oder das Catering würde als „*non-specialised*“ nicht darunter fallen. Solche Tätigkeiten könnten allerdings nach dem Generaltatbestand des Art 5 Abs 1 OECD-MA eine Betriebsstätte begründen.⁸⁵⁾ Der Betrieb von Schiffen und Luftfahrzeugen, die iZm Lieferungen oder der Beförderung von Personal, dem Aufsuchen und der Ausbeutung von Rohstoffen oder iZm Schlepp- und Verankerungsleistungen genutzt werden, soll als Nebentätigkeit der Offshore-Rohstoffaufsuchung und -ausbeutung keine „*relevant activity*“ begründen, könnte jedoch isoliert

⁷⁸⁾ Tz 71 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁷⁹⁾ Tz 68 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁰⁾ OECD, Public Consultation Document, Provision on Activities in Connection with the Exploitation and Exploration of Extractible Natural Resources, 16 November 2023 – 4 January 2024 (2023); S. Bendlinger, Aufsuchung und Ausbeutung natürlicher Ressourcen im UN-Musterabkommen 2025, SWI 2025, 542 (551 f).

⁸¹⁾ Tz 170 und 172 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸²⁾ Tz 181 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸³⁾ Tz 182 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁴⁾ Tz 187 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁵⁾ Tz 183 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

betrachtet zum Bestand einer „festen Geschäftseinrichtung“ iSd Art 5 Abs 1 OECD-MA führen. Tätigkeiten, die mithilfe von Schiffen, die zB der Ölförderung dienen, Bohrschiffen und Plattformen, schwimmenden Speichern, Entlade- und Baggerschiffen, Schiffen, die der Verlegung von Pipelines dienen, oder Schiffen zur Beförderung von Schwerfracht erbracht werden, sollen jedoch sehr wohl von dem neuen Betriebsstättentatbestand erfasst sein.⁸⁶⁾

3.2. Eine bilateral zu vereinbarende Schonfrist

Ungeachtet der Art 5 OECD-MA (Betriebsstätte) und Art 13 OECD-MA (Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen) soll die Betriebsstättenschwelle auf einen sehr kurzen, im Tätigkeitszeitraum verbrachten Zeitraum abgesenkt werden. Während nach dem Konsultationspapier der OECD die von einem Unternehmen im anderen Vertragsstaat ausgeübten⁸⁷⁾ relevanten Tätigkeiten schon ab einer Dauer von mehr als 30 Tagen innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, eine Betriebsstätte begründen sollen, überlässt es der im OECD-MK enthaltene Vorschlag den Vertragsstaaten, die steuerliche Schonfrist für die Annahme einer Betriebsstätte im jeweiligen DBA bilateral zu bestimmen. Ob die Anwesenheit durch eine Tätigkeit für einen oder für mehrere Auftraggeber oder durch ein oder mehrere Projekte bedingt ist, ist irrelevant.⁸⁸⁾ Um der Betriebsstättenvermeidung durch künstliche Vertragstrennungen zwischen eng verbundenen Unternehmen iSd Art 5 Abs 8 OECD-MA zu begegnen, wird den Staaten – ähnlich zu der für Bauausführungen und Montagen im OECD-MK enthaltenen Empfehlung⁸⁹⁾ – auch zu dem neuen Betriebsstättentatbestand eine entsprechende Missbrauchsabwehrklausel vorgeschlagen, die den DBA-Vertragsstaaten zwecks Fristberechnung eine steuersubjektübergreifende Betrachtung ermöglicht.⁹⁰⁾

3.3. Veräußerungsgewinne

Korrespondierend zur Besteuerung von Einkünften aus relevanten Tätigkeiten in der Rohstoffindustrie sollen auch Gewinne aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen (Explorations- und Förderrechte miteingeschlossen) im Lagestaat besteuert werden dürfen. Es handelt sich dabei nur um eine Klarstellung, zumal diese Einkünfte auch als solche aus unbeweglichem Vermögen iSd Art 6 OECD-MA gelten und gemäß Art 13 Abs 1 OECD-MA im Lagestaat des Vermögens besteuert werden dürfen.⁹¹⁾

Gewinne aus der Veräußerung von beweglichem Vermögen sollen – Art 13 Abs 2 OECD-MA entsprechend⁹²⁾ – dann dem Quellenstaat zur Besteuerung überlassen werden, wenn dieses Vermögen einer durch eine relevante Tätigkeit begründeten Betriebsstätte zuzurechnen ist.

Gewinne, die eine in einem DBA-Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten wie Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder einem Trust bezieht, dürfen im anderen DBA-Vertragsstaat besteuert werden, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt in den 365 Tagen vor der Veräußerung der Wert dieser Anteile oder vergleichbaren Rechte zu mehr als 50 % mittel- oder unmittelbar aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen gemäß der in der Norm vorgesehenen Definition beruht, das im anderen DBA-Vertragsstaat gelegen ist. Die Regelung ist

⁸⁶⁾ Tz 184 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁷⁾ Tz 189 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁸⁾ Tz 190 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁸⁹⁾ Tz 52 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁰⁾ Tz 193 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹¹⁾ Tz 197 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹²⁾ Tz 197 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

Art 13 Abs 4 OECD-MA („Immobilienklausel“) nachgebildet, aber insofern weiter gefasst, als in die 50%-Grenze nicht nur unbewegliches, sondern auch bewegliches Vermögen einzubeziehen ist.⁹³⁾

3.4. Besteuerung von Arbeitnehmern

Der OECD-MK geht davon aus, dass einzelne DBA-Vertragsstaaten – abweichend von der in Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA (unselbständige Arbeit) vorgesehenen 183-tägigen Schonfrist – die iZm der Aufsuchung und Ausbeutung natürlicher Ressourcen tätigen Arbeitnehmer schon nach einer kürzeren Anwesenheitszeit im Tätigkeitsstaat besteuern wollen. Solchen Staaten wird vorgeschlagen, Art 15 Abs 2 OECD-MA wie folgt zu ergänzen:⁹⁴⁾

„Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte Beschäftigung bezieht und die mit relevanten Aktivitäten im Sinne des Art [X] in Zusammenhang stehen, die im anderen Vertragsstaat ausgeübt werden, im dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Beschäftigung über einen Zeitraum von mehr als [zwischen den DBA-Vertragsstaaten zu vereinbaren] ausgeübt wird, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.“

Der Tätigkeitsstaat soll die in der Rohstoffindustrie tätigen Arbeitnehmer demnach ab einer zwischen den DBA-Vertragsstaaten zu vereinbarenden Tätigkeitsdauer (*„if the employment is so exercised for a period or periods exceeding in the aggregate“*) besteuern dürfen, jedenfalls aber dann, wenn die Vergütungen des Arbeitnehmers iSd Art 15 Abs 2 lit c OECD-MA von einer dort gelegenen Betriebsstätte – auch einer solchen iSd für die Rohstoffindustrie geschaffenen neuen Betriebsstättentatbestands – getragen werden.⁹⁵⁾

Eine weitere Möglichkeit für den Quellenstaat, sein Besteuerungsrecht an Einkünften aus unselbständiger Arbeit zu erweitern, könnte nach einem Vorschlag im OECD-MK auch durch eine Änderung des Art 15 Abs 2 lit a OECD-MA erfolgen:⁹⁶⁾

„Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a. *der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage (oder wenn die Arbeit in Zusammenhang mit relevanten Tätigkeiten iSd Art [X] ausgeübt wird, nicht länger als...Tage) innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten aufhält, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.“*

Staaten, die eine solche Erweiterung des Besteuerungsrechts in ihre DBA übernehmen wollen, werden allerdings darauf hingewiesen, dass Art 15 OECD-MA von dem Gedanken getragen ist, dass Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen für den kurzfristigen Einsatz von Arbeitnehmern nicht im Quellenstaat besteuert werden sollen, wenn diese Vergütungen dort nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Wenn aber weder der Arbeitgeber im Quellenstaat ansässig ist noch der ausländische Arbeitgeber dort eine Betriebsstätte unterhält, ist ein Abweichen von den Grundprinzipien des Art 15 OECD-MA mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden.⁹⁷⁾ Zur Vermeidung doppelter Nichtbesteuerung, die eine Erweiterung des Art 15 OECD-MA bewirken kann, wird den Staaten vorgeschlagen, in diesem Bereich Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung zu vermeiden.⁹⁸⁾

⁹³⁾ Tz 198 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁴⁾ Tz 199 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁵⁾ Tz 200 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁶⁾ Tz 201 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁷⁾ Tz 202 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

⁹⁸⁾ Tz 203 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA, unter Verweis auf Tz 35 OECD-MK zu Art 23A und 23B OECD-MA.

4. Unternehmensgewinne

In der Einleitung zu Art 7 OECD-MA wird in einer Fußnote⁹⁹⁾ ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der im Zuge des Updates 2008 des OECD-MA überarbeitete OECD-MK zu Art 7 OECD-MA auf die vor und nach 2008 abgeschlossenen DBA anwendbar ist, welche die Version des Art 7 OECD-MA in der Fassung vor dem Update 2010 enthalten. Diese Kommentarversion ist im OECD-MK zu Art 7 OECD-MA (grau unterlegt) in einem Annex enthalten.¹⁰⁰⁾ Der OECD-MK zu Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 kann (selbstverständlich) demnach nur auf jene DBA angewandt werden, die einen Art 7 OECD-MA idF des Updates 2010 enthalten.

Betreffend die Anordnung korrespondierender Gegenberichtigungen in Art 7 Abs 3 OECD-MA idF nach dem Update 2010 wird festgehalten, dass der Stammhausstaat nur in jenem Ausmaß zu einer solchen verpflichtet ist, als die im Betriebsstättenstaat vorgenommene Gewinnberichtigung den Grundsätzen des Art 7 Abs 2 OECD-MA idF nach dem Update 2010 (Fremdverhaltensgrundsatz) entspricht. Soweit die Gewinnberichtigung Gegenstand eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens ist, muss auch der Betriebsstättenstaat, der den Gewinn korrigiert hat, eine auf diese Weise akkordierte Berichtigung vornehmen, um sicherzustellen, dass die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne in beiden Vertragsstaaten (dem Grunde nach) gleich sind.¹⁰¹⁾

Österreich hat den Vorbehalt, die im OECD-MA vor dem Update 2010 enthaltene Fassung des Art 7 OECD-MA zu verwenden und deshalb die in der neuen Version des Art 7 OECD-MA vorgenommenen Änderungen im OECD-MK nicht zu unterstützen, beibehalten.¹⁰²⁾ Die österreichische Finanzverwaltung wird also bis auf Weiteres bei der Betriebsstätten-Ergebnisabgrenzung nach den Grundsätzen des „AOA light“ vorgehen.¹⁰³⁾

5. Verrechnungspreise

Im Update 2025 des OECD-MK zu Art 9 OECD-MA wird auf die zentrale Rolle der OECD-Verrechnungspreisleitlinien¹⁰⁴⁾ in Bezug auf die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen, insbesondere auf Kapitel X betreffend „*Transfer pricing aspects of financial transactions*“, hingewiesen. Korrespondierend zu den Ausführungen in Tz 30 und 31 OECD-MK zur Verteilungsnorm für Unternehmensgewinne (Art 7 OECD-MA) wird festgehalten, dass Art 9 OECD-MA nur sicherstellen kann, dass zwischen verbundenen Unternehmen eine fremdübliche Gewinnabgrenzung erfolgt. Fragen iZm der Gewinnermittlung, wie zB die in BEPS-Aktionspunkt 4¹⁰⁵⁾ DBA-Vertragsstaaten vorgeschlagenen „*debt-equity ratios*“ und damit verbundene Fragen der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben, sind – vorbehaltlich der Gleichbehandlungsgebote in Art 24 Abs 4 OECD-MA – nach jeweils nationalem Steuerrecht der DBA-Vertragsstaaten zu beurteilen.¹⁰⁶⁾ Solche nationalen Regelungen können von den DBA-Vertragsstaaten selbst dann angewandt werden, wenn die Konzernfinanzierung fremdüblich gestaltet ist. Ebenso ist die Einordnung von Finanzierungsmitteln als Eigen- oder Fremdkapital nach jeweils innerstaatlichem Steuerrecht noch vor der Frage zu behandeln, ob der für

⁹⁹⁾ Fußnote 1 zu Tz 7 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA.

¹⁰⁰⁾ Annex – Previous Version of Article 7 and its Commentary.

¹⁰¹⁾ Tz 59 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

¹⁰²⁾ Tz 96 OECD-MK zu Art 7 OECD-MA.

¹⁰³⁾ Richtlinie des BMF vom 11. 3. 2025, VPR 2021, Verrechnungspreisrichtlinien 2021, 2025-0.159.492, Rz 279 ff.

¹⁰⁴⁾ OECD, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 (2022).

¹⁰⁵⁾ OECD, Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Zins- und wirtschaftlich vergleichbare Aufwendungen, Aktionspunkt 4 – Abschlussbericht 2015 (2016)

¹⁰⁶⁾ Tz 3.1. OECD-MK zu Art 9 OECD-MA. In einer Fußnote zu Tz 3.1. OECD-MK zu Art 9 OECD-MA wird auf die in BEPS-Aktionspunkt 4 vorgeschlagenen Zinsabzugsbeschränkungen verwiesen.

die Überlassung von Fremdkapital anzusetzende Zinssatz fremdüblich ist.¹⁰⁷⁾ Gleiches gilt für verfahrensrechtliche Themen (zB Beweislastregeln) iZm der Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen.¹⁰⁸⁾

In einer Ergänzung des OECD-MK zu Art 9 Abs 2 OECD-MA werden die DBA-Vertragsstaaten angehalten, wirtschaftliche Doppelbesteuerung, die sich durch die unterschiedliche Auslegung des Fremdverhaltensgrundsatzes in beiden Staaten ergibt, im Wege von Verständigungsverfahren iSd Art 25 OECD-MA zu beseitigen.¹⁰⁹⁾ Es wird auch darauf hingewiesen, dass nach nationalem Steuerrecht bestehende Abzugsverbote die DBA-Vertragsstaaten nicht dazu verpflichten, korrespondierende Gegenberichtigungen vorzunehmen.¹¹⁰⁾

6. Verständigungsverfahren

6.1. Zeitpunkt der Einleitung eines Verständigungsverfahrens

Der OECD-MK zu Art 25 OECD-MA wurde insofern ergänzt, als festgehalten wurde, dass der Steuerpflichtige ein Verständigungsverfahren einleiten kann, sobald wahrscheinlich ist, dass die Besteuerung durch einen DBA-Vertragsstaat dem DBA widerspricht.¹¹¹⁾ Das kann zB der Fall sein, wenn sich aufgrund einer nationalen Regelung ein abkommensrechtlicher Konflikt ergibt, die Veranlagungsvorschriften zu einer abkommenswidrigen Vorgangsweise zwingen oder nationale Verrechnungspreisregeln den Ansatz höherer Gewinne notwendig machen, als es der tatsächlichen Preisgestaltung eines Unternehmens entspricht, und ernstliche Zweifel daran bestehen, dass im anderen DBA-Vertragsstaat eine korrespondierende Gegenberichtigung durchgesetzt werden kann.

6.2. Pillar I und Amount B

An mehreren Stellen des OECD-MK zu Art 25 OECD-MA¹¹²⁾ wird darauf hingewiesen, dass – falls anwendbar – bei der Einleitung eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens auch die Ausführungen in Tz 79 des Anhangs zu Kapitel IV OECD-Verrechnungspreisleitlinien, der am 16. 2. 2024 verabschiedet worden ist, zu beachten sind.¹¹³⁾ Es handelt sich dabei um einen Bericht zu Pillar I, Amount B, der zwecks Bestimmung von Verrechnungspreisen iZm grundlegenden Marketing- und Vertriebsaktivitäten („*baseline marketing and distribution activities*“) einen vereinfachten Ansatz („*simplified and streamlined approach*“) vorsieht. Gleichzeitig soll sichergestellt werden, dass die Freiwilligkeit in allen Streitbeilegungsmechanismen für Staaten, welche die optionale Verrechnungspreisermittlung nach Pillar I Amount B nicht übernehmen, gewahrt bleibt.

7. Informationsaustausch

Art 26 Abs 2 OECD-MA enthält Bestimmungen zur Geheimhaltung von Daten, die von den DBA-Vertragsstaaten im Wege des internationalen Informationsaustauschs bezogen werden. Der OECD-MK zu Art 26 OECD-MA stellt klar, dass die von einem DBA-Vertragsstaat im Wege des Informationsaustauschs bezogenen Informationen auch für Steuerangelegenheiten verwendet werden dürfen, die andere Steuerpflichtige

¹⁰⁷⁾ Tz 3 OECD-MK zu Art 9 OECD-MA.

¹⁰⁸⁾ Tz 4 OECD-MK zu Art 9 OECD-MA.

¹⁰⁹⁾ Tz 6 OECD-MK zu Art 9 OECD-MA, unter Verweis auf Tz 11 OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

¹¹⁰⁾ Tz 6.1. OECD-MK zu Art 9 OECD-MA.

¹¹¹⁾ OECD, Consolidated Report on Amount B (2025). Die Ausführungen in diesem Bericht sind zum Zeitpunkt des Erscheinens dieses Beitrags noch nicht in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgenommen worden.

¹¹²⁾ Tz 12.1., 38 und 63 OECD-MK zu Art 25 OECD-MA.

¹¹³⁾ OECD, Consolidated Report on Amount B. Die Ausführungen in diesem Bericht sind zum Zeitpunkt des Erscheinens dieses Beitrages noch nicht in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgenommen worden.

als jene betreffen, auf die sich die ursprünglich erhaltenen Informationen bezogen haben. Außerdem wird festgehalten, dass die Geheimhaltungsvorschriften auch für Informationen gelten, die keinen konkreten Steuerpflichtigen betreffen („*non-taxpayer specific information*“), wie zB statistische Daten, nicht auf ein Steuersubjekt bezogene Notizen, Zusammenfassungen oder Berichte, die einem DBA-Vertragsstaat im Wege des internationalen Informationsaustauschs zugehen. Solche Informationen dürfen jedoch nur dann an Dritte weitergegeben werden, wenn diese Informationen weder direkt noch indirekt die Identität eines oder mehrerer Steuerpflichtiger offenlegen und der informierende und der die Information empfangende Staat nach gemeinsamer Beratung (schriftlich) festgehalten haben, dass die Verwendung solcher Informationen keiner der Finanzverwaltung der beiden DBA-Vertragsstaaten schadet.¹¹⁴⁾ Bezüglich des Zugangs eines Steuerpflichtigen zu den im Wege des Informationsaustauschs bekanntgegebenen Daten wird festgehalten, dass diese Informationen dem Steuerpflichtigen dann zugänglich gemacht werden können, wenn diese einen Einfluss auf das Ergebnis eines Steuerfalls dieses Steuerpflichtigen haben.¹¹⁵⁾

IV. Fazit

Die Aktualisierung des OECD-MA und des OECD-MK leistet einen Beitrag dazu, das Abkommensrecht mit dem technologischen Wandel und die neuen Formen internationaler Arbeitsorganisation in Einklang zu bringen. Aus den sechs Bereichen, in denen in OECD-MA und OECD-MK Anpassungen vorgenommen worden sind, sind jene zur Frage der Betriebsstättenbegründung bei grenzüberschreitender Telearbeit von zentraler Bedeutung. Wenngleich auch der OECD-MK zu Art 5 OECD-MA diesbezüglich keine universelle Regelung anbietet, ist positiv zu bewerten, dass es im Sinne eines Safe Harbour für die Begründung einer Betriebsstätte neben einer mindestens 50%igen Tätigkeit im Homeoffice auch einer wirtschaftlichen Begründung dafür bedarf. Eine solche soll dann fehlen, wenn die Person keine marktseitig relevanten Tätigkeiten ausübt. Offen geblieben ist jedoch, welche Tätigkeiten unter Art 5 Abs 4 OECD-MA subsumiert werden können und unter welchen „*facts and circumstances*“ eine von den Grundprinzipien der Tz 44.1. bis 44.21. OECD-MK zu Art 5 OECD-MA abweichende Beurteilung zulässig sein soll. Eine sachverhaltsbezogene Analyse und eine zweifelsfreie Dokumentation der Beziehungen zwischen der im Homeoffice arbeitenden Person und dem Unternehmen werden für die steuerliche Würdigung deshalb entscheidend sein. Die Gewinnabgrenzung zwischen Unternehmen und Homeoffice-Betriebsstätte wurde in dem Update 2025 des OECD-MK ausgeklammert, die weiteren Arbeiten der Working Party 6 des OECD-Steuerausschusses vorbehalten bleibt, ebenso Themen rund um die Begründung von Vertreterbetriebsstätten iSd Art 5 Abs 5 OECD-MA.

Zu beachten ist außerdem, dass nicht klar ist, ob die im Update 2025 des OECD-MA gefundenen neuen Interpretationsergebnisse im Sinne einer vom OECD-MK¹¹⁶⁾ favorisierten „*dynamischen Interpretation*“ von den DBA-Vertragsstaaten auch tatsächlich angewandt werden oder – wie das Lehre¹¹⁷⁾ und die Rechtsprechung¹¹⁸⁾ fordern – nur jene Fassung des OECD-MK zur Auslegung eines DBA herangezogen werden kann, die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des DBA bereits bestanden hat (statische Interpretation). Ungeachtet dieser rechtsdogmatischen Diskussion bietet der neue OECD-MK in der Praxis jedenfalls Anhaltspunkte für die Neufassung unternehmensinterner Richtlinien zu grenzüberschreitender Telearbeit und verschafft deutlich mehr Rechtssicherheit

¹¹⁴⁾ Tz 11 OECD-MK zu Art 26 OECD-MA.

¹¹⁵⁾ Tz 12 OECD-MK zu Art 26 OECD-MA.

¹¹⁶⁾ Tz 3 OECD-MK Introduction.

¹¹⁷⁾ Lang, Die Bedeutung des UN-Musterabkommens und des UN-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2025, 77 (78 ff) mwN.

¹¹⁸⁾ BFG 12. 5. 2025, RV/5100407/2023; BFH 11. 7. 2018, I R 44/16; 5. 12. 2023, I R 42/20; Schweizer Bundesgericht 23. 6. 2023, 9C_682/2022.

als die im OECD-MK vor dem Update 2025 enthaltenen Aussagen. Österreich beabsichtigt offenbar, die Neukommentierung anzuwenden. In einem Vortrag an den Ministerrat aus Dezember 2025 heißt es unter dem Titel „*Steuerrechtlichen Betriebsstätten-Begriff modernisieren (BMF)*“, dass sich Österreich jedenfalls dazu bekennt, „im Sinne einer einheitlichen und unbürokratischen Anwendung des Steuerrechts in grenzüberschreitenden Fällen [...] die OECD-Standards bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen [zu beachten]. Insbesondere begrüßt die Bundesregierung die im OECD-Musterabkommen neu aufgenommenen Standards zur Auslegung des Homeoffice-Begriffs, der zu einer erheblichen Verwaltungsvereinfachung führen wird.“¹¹⁹⁾ Vertreter des BMF gehen ohne nähere Begründung davon aus, dass die bisherige österreichische Verwaltungspraxis noch bis Ende 2025 angewandt werden kann und ab 2026 die Ausführungen im Update 2025 des OECD-MK maßgeblich sein sollen.¹²⁰⁾

Dass iZm grenzüberschreitenden Steuerfragen internationaler Mobilität manches noch abzustimmen ist, belegt auch die parallel zum Update 2025 des OECD-MA vom OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS gestartete Konsultation, im Rahmen derer geklärt werden soll, wie das internationale Steuerrecht auf die sich verändernden Formen der Arbeitsorganisation anzuwenden ist und wie sichergestellt werden kann, dass steuerliche Regelungen Wachstum und die internationale Investitionsbereitschaft nicht behindern. Abgefragt werden zB Themen der abkommensrechtlichen Ansässigkeit iZm nationalen Sonderbesteuerungsregimen, die Auswirkungen von Telearbeit auf die Ansässigkeit von Unternehmen, die Folgen von Homeoffice-Betriebsstätten für die Aufteilung von Unternehmensgewinnen und die Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ob und wie die Steuerbehörden die im Update 2025 vorgeschlagenen Auslegungsergebnisse anwenden werden, bleibt abzuwarten.

¹¹⁹⁾ Bundeskanzleramt/Bundesministerium Europäische und internationale Angelegenheiten/Bundesministerium Innovation, Mobilität und Infrastruktur/Bundesministerium Wirtschaft, Energie und Tourismus, Vortrag an den Ministerrat: Bürokratie abbauen, Wirtschaft ankurbeln, MRV 33/13 (3. 12. 2025) Pkt 44.

¹²⁰⁾ Knotzer/Schmidjell-Dommes, SWI 2025, 18 (30).

Christian Knotzer / Sabine Schmidjell-Dommes*)

Homeoffice-Betriebsstätte – Neuerungen im OECD-MK zu Art 5 OECD-MA durch das Update 2025

HOME OFFICE PERMANENT ESTABLISHMENT – CHANGES TO THE COMMENTARY ON ART 5 OECD MC THROUGH THE 2025 UPDATE

In November 2025, the OECD published an update to the OECD Model Tax Convention (for the first time since 2017). The OECD Model Commentary on Article 5 now contains new guidance on the circumstances under which a home office constitutes a permanent establishment under Article 5(1). This guidance also has implications for the Austrian administrative practice. The authors analyze the new statements and reflect on the changes to be expected in current Austrian administrative practice.

I. Hintergrund

Am 19. 11. 2025 wurde – das erste Mal seit November 2017 – ein Update zum OECD-MA und OECD-MK veröffentlicht.¹⁾ Neben der Ergänzung eines neuen Abs 6 zu Art 25

*) Dr. Christian Knotzer, MSc (WU) ist Referent in der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF. Dr. Sabine Schmidjell-Dommes ist Leiterin der Abteilung für Internationales Steuerrecht im BMF.

1) Siehe OECD, The 2025 Update to the OECD Model Tax Convention (2025), abrufbar unter https://www.oecd.org/en/publications/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_5798080f-en.html