



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Remote-Work im nationalen und internationalen Steuerrecht“

verfasst von / submitted by

Victoria Böswarth, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Science (MSc)

Wien, 2023 / Vienna 2023

Studienkennzahl lt. Studienblatt / UA 066 915

degree programme code as it appears on
the student record sheet:

Studienrichtung lt. Studienblatt / Masterstudium Betriebswirtschaft

degree programme as it appears on
the student record sheet:

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-
Mayr, LL.M./

Danksagungen

Ich möchte diese Gelegenheit nutzen, um meinen aufrichtigen Dank und meine Wertschätzung gegenüber den Personen auszudrücken, die mich während meiner Masterarbeit unterstützt haben.

Zunächst möchte ich meinen Dank an meine Betreuerin, Frau Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr, LL.M. sowie an Herrn Univ.-Ass. René Dzoja, LL.M. (WU) aussprechen. Ihre fachliche Kompetenz, ihre Geduld und ihre wertvollen Ratschläge haben wesentlich dazu beigetragen, dass diese Arbeit erfolgreich abgeschlossen werden konnte. Ich bin Ihnen aufrichtig dankbar für Ihre kontinuierliche Unterstützung und Ermutigung während des gesamten Forschungsprozesses.

Des Weiteren möchte ich meinen Kommilitonen und Freunden für ihre moralische Unterstützung und ihre hilfreichen Diskussionen danken. Die Möglichkeit, Ideen auszutauschen und Feedback zu erhalten, hat mir geholfen, meine Forschungsergebnisse zu verfeinern und neue Perspektiven zu gewinnen.

Ein besonderer Dank gilt auch meinen Eltern. Ihre bedingungslose Liebe, Ermutigung und mentale Unterstützung haben es mir ermöglicht, mich vollkommen auf meine Studien und meine Forschungsarbeit zu konzentrieren. Ich bin dankbar für ihre ständigen Hilfestellungen und dafür, dass sie immer an mich geglaubt haben.

Des Weiteren möchte ich mich bei meinen Geschwistern, bedanken, die mich stets motiviert haben, meine Ziele zu erreichen. Ihr Vertrauen in mich und ihre aufmunternden Worte haben mich dazu inspiriert, nie aufzugeben, auch wenn die Arbeit manchmal herausfordernd war.

Schließlich möchte ich all denjenigen danken, die meine Arbeit wiederholt gelesen haben und ihre wertvolle Zeit und Informationen zur Verfügung gestellt haben. Ihre Teilnahme war von unschätzbarem Wert für die Qualität meiner Ergebnisse.

Abschließend möchte ich nochmals meinen Dank an alle Personen aussprechen, die dazu beigetragen haben, dass diese Masterarbeit möglich wurde. Ihre Unterstützung war für mich von großer Bedeutung und hat dazu beigetragen, dass ich mich persönlich und akademisch weiterentwickeln konnte.

Kurzfassung

Die vorliegende Masterarbeit untersucht die steuerrechtlichen Aspekte von Remote-Work sowie Home-Office sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene.

Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt zunächst auf den nationalen steuerrechtlichen Regelungen für Remote-Work und Home-Office. Es werden die verschiedenen Ansätze der nationalen Gesetzgebungen analysiert, um festzustellen, wie die Steuerpflicht und die Besteuerung von Einkommen aus nicht selbstständiger Tätigkeit in Bezug auf Remote-Work und Home-Office geregelt sind. Dabei werden Fragen der Betriebsstätte, der Besteuerung basierend auf dem persönlichen Wohn/Arbeitsort und der Zuordnung von Einkünften behandelt.

Des Weiteren wird der Fokus auf die internationalen steuerrechtlichen Aspekte gelegt, da Remote-Work und Home-Office oft über nationale Grenzen hinweg stattfinden. Es werden die Auswirkungen von Doppelbesteuerungsabkommen und die Kriterien zur Bestimmung des Besteuerungsrechts analysiert. Zudem werden mögliche Konflikte zwischen verschiedenen Rechtsordnungen und die Mechanismen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung untersucht.

Die Arbeit stützt sich auf eine umfangreiche Analyse von nationalen Gesetzen, internationalen Steuerabkommen, Fallstudien und relevanten rechtlichen Präzedenzfällen. Dabei werden auch aktuelle Entwicklungen und Trends im Bereich des Remote-Work und Home-Office berücksichtigt.

Die Ergebnisse dieser Untersuchung tragen dazu bei, ein besseres Verständnis für die steuerrechtlichen Herausforderungen des Remote-Work und Home-Office zu gewinnen und mögliche Lösungsansätze zu identifizieren. Die Erkenntnisse dieser Arbeit können sowohl für die Gesetzgebung als auch für die Praxis im nationalen und internationalen Steuerrecht relevant sein.

Abstract

This Master's thesis examines the tax law aspects of remote work and home office at both national and international level.

The focus of the study is first on the national tax regulations for remote work and home office. The different approaches of the national legislations are analyzed in order to determine how the tax liability and the taxation of employment income are regulated with regard to remote work and home office. Issues of permanent establishment, residence taxation and the allocation of income are addressed.

Furthermore, the focus is placed on international tax law aspects, as remote work and home office often take place across national borders. The effects of double taxation agreements and the criteria for determining the right of taxation are analyzed. In addition, possible conflicts between different legal systems and the mechanisms for avoiding double taxation are examined.

The work is based on an extensive analysis of national laws, international tax treaties, case studies and relevant legal precedents. Current developments and trends in the field of remote work and home office are also considered.

The results of this research contribute to a better understanding of the tax challenges of remote work and home office and identify possible solutions. The findings of this work can be relevant for both legislation and practice in national and international tax law.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	2
1.1.	Problemstellung und Forschungsfrage.....	3
1.2.	Aufbau der Arbeit	4
2.	Arbeitsformen iZm Remote-Work	6
2.1.	Entsendung von Arbeitskräften.....	6
2.2.	Arbeitskräftegestellung	8
2.3.	Home-Office-Tätigkeiten	10
2.4.	„Digitale Nomaden“	10
3.	Bestimmung der Ansässigkeit des Arbeitnehmers iZm Remote-Work	11
3.1.	Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht	12
3.1.1.	Wohnsitz im Inland.....	14
3.1.2.	Zweitwohnsitzregelung	16
3.1.3.	Gewöhnlicher Aufenthalt im Inland	17
3.2.	Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit	19
3.3.	Auswirkung der steuerlichen Ansässigkeit.....	21
4.	Betriebsstätten im nationalen und internationalen Steuerrecht.....	21
4.1.	Betriebsstättendefinition nach § 29 BAO.....	21
4.1.1.	Definition	21
4.1.2.	Feste örtliche Anlage oder Einrichtung	22
4.1.3.	Nicht nur vorübergehende Dauer	23
4.1.4.	Unmittelbar zur Ausübung des Betriebes dienend	24
4.2.	Lohnsteuerbetriebsstätten nach § 81 EStG.....	24
4.3.	DBA-Betriebsstätten im Lichte des Art 5 OECD- bzw UN-Musterabkommen.....	25
4.3.1.	Definition	25
4.3.2.	Vorliegen einer „festen“ Geschäftseinrichtung.....	26
4.3.3.	Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit durch die Betriebsstätte	27
4.3.4.	Dauerhaftigkeit.....	27
4.3.5.	Verfügungsmacht des Unternehmens.....	29
4.3.6.	Vertreterbetriebsstätte	30
4.3.7.	Dienstleistungsbetriebsstätte.....	33
4.3.8.	Betriebsstätten iZm vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten	33

4.4.	Begründung einer Betriebsstätte durch „Home-Office“	35
4.4.1.	Home-Office-Tätigkeiten iZm dem Betriebsstättenbegriff nach § 29 BAO	36
4.4.2.	Home-Office-Tätigkeiten iZm dem Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-Musterabkommen	40
4.4.3.	Home-Office-Tätigkeiten iRd Pandemie	43
5.	Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit iZm Remote-Work.....	45
5.1.	Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit	45
5.1.1.	Home-Office-Tätigkeiten iZm mit Art 15 OECD-Musterabkommens	47
5.1.2.	183-Tage Regelung	49
5.1.3.	Wirtschaftlicher Arbeitgeber	52
5.1.4.	Betriebsstätte im Inland	54
5.2.	Ausnahmen zur Besteuerung von Home-Office-Tätigkeiten iZm mit Art 15 OECD-Musterabkommens aufgrund von Covid-19.....	55
5.2.1.	Sonderfall 183-Tage Regelung.....	55
5.2.2.	Sonderfall Konsultationsvereinbarung zum DBA Österreich – Deutschland.....	56
5.3.	Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch Befreiungs- bzw Anrechnungsmethode.....	59
5.3.1.	Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt.....	60
5.3.2.	Anrechnungsmethode	62
5.3.3.	Verordnung zu § 48 BAO	65
6.	Lohnsteuerabzug und Veranlagung von Einkünften iZm Remote-Work.....	67
6.1.	Lohnsteuerabzugsverpflichtung - Erhebung der abkommensgemäß Österreich zustehenden Steuern	67
6.1.1.	Lohnsteuerpflicht im Inland.....	67
6.1.2.	Verteilung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat.....	68
6.1.3.	Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Lohnverrechnung.....	69
6.1.4.	Voraussetzungen für die Lohnsteuerfreistellung durch den Arbeitgeber bei der Befreiungsmethode	70
6.1.5.	Voraussetzungen für die Lohnsteuerfreistellung durch den Arbeitgeber bei der Anrechnungsmethode	72
6.2.	Veranlagung von Einkünften iZm Remote-Work	74
6.2.1.	Pflichtveranlagung.....	75

6.2.2. Freiwillige Veranlagung – Antragsveranlagung	76
7. Werbungskosten bei Veranlagung von Einkünften iZm Remote-Work.....	77
7.1. Werbungskosten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten.....	77
7.2. Werbungskosten im Zusammenhang mit Home-Office.....	79
7.2.1. Werbungskosten mit direkter Berücksichtigung in der Lohnverrechnung	79
7.2.2. Werbungskosten mit Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung.....	83
7.2.3. Offene Aspekte im Zusammenhang mit Werbungskosten.....	89
8. Conclusio.....	91
Literaturverzeichnis.....	A
Judikaturverzeichnis.....	I

Abkürzungsverzeichnis

AB	Ausschussbericht
Abs	Absatz
ARD	Aktuelles Recht zum Dienstverhältnis
Art	Artikel
ASoK	Arbeits- und SozialrechtsKartei
AÜG	Arbeitskräfteüberlassungsgesetz
AVRAG	Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
Blg	Beilage, -n
BM	Bundesminister, -in, -ium
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMI	Bundesministerium für Inneres
bzw	Beziehungsweise
COVID	Corona Virus Disease
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA-EVO	DBA – Entlastungsverordnung
EAS	Erlass über Auskünfte zu sachverhaltsbezogenen Anfragen
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
Etc	et cetera
EU	Europäische Union

EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
F	Folgende
FAQ	Frequently Asked Questions
Ff	Fortfolgende
gem	Gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
iRd	im Rahmen der
iSd	im Sinne des
iZm	im Zusammenhang mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
leg cit	legis citate - die zitierte Gesetzesstelle
Lit	Litera
LSD-BG	Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
MK	Kommentar zum Musterabkommen
mwN	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PwC	PricewaterhouseCoopers

rdb	Rechtsdatenbank
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RFG	Recht & Finanzen für Gemeinden
RL	Richtlinie
RZ	Randzahl
SWI	Steuer & Wirtschaftskartei International
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
UFS	unabhängiger Finanzsenat
UN	United Nations
USA	United States of Amerika
uvm	und viele mehr
Vgl	Vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WKO	Wirtschaftskammer Österreich
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

Zur besseren Lesbarkeit wird in der vorliegenden Arbeit auf die gleichzeitige Verwendung männlicher und weiblicher Sprachformen verzichtet. Es wird das generische Maskulinum verwendet, wobei weibliche und anderweitige Geschlechteridentitäten gleichermaßen gemeint sind.

„Die in der Abschlussarbeit gewählte männliche Form bezieht sich immer zugleich auf Männer und Frauen.“

1. Einleitung

In den letzten Jahren hat sich die Arbeitswelt erheblich verändert, insbesondere durch die rasante Entwicklung der digitalen Technologie und die damit verbundenen Möglichkeiten des Remote-Work und Home-Office. Immer mehr Unternehmen ermöglichen ihren Mitarbeitern, von zu Hause aus oder von jedem anderen beliebigen Ort aus zu arbeiten, und bieten flexible Arbeitsmodelle an, die eine bessere Work-Life-Balance und gleichzeitig eine erhöhte Produktivität versprechen. Während diese Veränderungen viele Vorteile mit sich bringen, werfen sie auch eine Reihe von Fragen im Hinblick auf das nationale und internationale Steuerrecht auf.

Im nationalen Steuerrecht stellen sich verschiedene Fragen, wenn es um Remote-Work und Home-Office geht. Zum einen stellt sich die Frage nach der steuerlichen Behandlung von Arbeitsräumen zu Hause. In einigen Ländern gibt es spezifische Regelungen, die es ermöglichen, einen Teil der Wohnkosten als Werbungskosten abzusetzen, wenn der Arbeitsraum ausschließlich beruflich genutzt wird. In anderen Ländern sind die Regelungen weniger klar definiert und es kann zu Unsicherheiten kommen. Im Zuge dieser Arbeit wird unter anderem auf die Regelung der Werbungskosten in Österreich eingegangen, die in einem engen Zusammenhang mit Remote-Work oder Home-Office stehen.

Des Weiteren ist die Frage relevant, in welchem Land die Einkünfte besteuert werden, wenn ein Arbeitnehmer von einem anderen Land aus remote arbeitet, oder er regelmäßig im Home-Office arbeitet, und sein Wohnsitzstaat nicht ident mit dem Sitzstaat seines Arbeitgebers ist. Traditionell werden Einkünfte dort besteuert, wo die Arbeit tatsächlich ausgeführt wird. Wenn jedoch ein Arbeitnehmer von zu Hause aus arbeitet, kann es schwierig sein, den Ort der tatsächlichen Arbeitsausführung zu bestimmen. Dies kann zu Doppelbesteuerungsproblemen führen und erfordert eine genaue Prüfung der nationalen Steuergesetze und möglicher Doppelbesteuerungsabkommen.

Im internationalen Steuerrecht ergeben sich ähnliche Herausforderungen. Wenn ein Arbeitnehmer für ein Unternehmen in einem anderen Land aus dem Home-Office arbeitet oder remote arbeitet, müssen Fragen der Besteuerung und der Aufteilung der Besteuerungsrechte geklärt werden. Hier sind internationale Abkommen, wie Doppelbesteuerungsabkommen, von großer Bedeutung, um Doppelbesteuerung zu vermeiden und den Arbeitskräften und Unternehmen eine klare rechtliche Grundlage zu bieten.

Es ist zu beachten, dass das Thema Remote-Work und Home-Office im nationalen und internationalen Steuerrecht noch relativ neu ist und sich die Gesetze und Regelungen ständig weiterentwickeln. Die steuerlichen Aspekte dieser Arbeitsmodelle sind komplex und erfordern eine genaue Prüfung der individuellen Umstände und der geltenden Rechtsvorschriften.

In dieser Arbeit wird eingehend den steuerlichen Fragen rund um Remote-Work und Home-Office im nationalen und internationalen Steuerrecht nachgegangen. Es werden die aktuellen Regelungen und Herausforderungen analysiert und mögliche Lösungsansätze sowie bewährte Praktiken untersucht. Indem die steuerlichen Auswirkungen dieser Arbeitsmodelle besser verstanden wird, kann dazu beigetragen werden, eine faire und transparente Besteuerung in einer sich wandelnden Arbeitswelt zu gewährleisten.

1.1. Problemstellung und Forschungsfrage

Im Rahmen der Analyse haben sich vor allem folgende Fragestellungen ergeben, die in den folgenden Kapiteln detailliert bearbeitet und erörtert werden:

- Kann durch Remote-Work oder Home-Office eine Betriebsstätte nach nationalem oder internationalem Recht begründet werden?
- Wie werden Lohneinkünfte iZm Remote-Work oder Home-Office besteuert?
- Kann sich durch Remote-Work oder Home-Office die Steuerpflicht ins Inland oder Ausland verlagern?
- Welche Werbungskosten können iZm Remote-Work oder Home-Office in der Veranlagung steuerlich geltend gemacht werden?

Basierend auf den oben genannten Fragestellungen ergibt sich als Zielsetzung der Arbeit eine Analyse der Betriebsstättenproblematik anhand nationaler und internationaler Regelungen sowie anhand von Literatur und Judikatur. Ein weiteres Ziel war auch die Bestimmung der Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte durch Remote-Work oder Home-Office. Auf diese Fragestellung wird in den ersten Kapiteln der Arbeit detailliert eingegangen. In weiterer Folge wird eine Analyse der Besteuerung und Veranlagung von Lohneinkünften iZm Remote-Work oder Home-Office durchgeführt, darauf aufbauend erfolgt eine Bestimmung der Steuerpflichten im Inland bzw Ausland iZm Remote-Work oder Home-Office.

Im Rahmen der Arbeit werden folgende Forschungsfragen und Problemstellungen aufgeworfen, behandelt bzw beantwortet:

- Analyse der Betriebsstättenproblematik anhand nationaler und internationaler Regelungen sowie anhand von Literatur und Judikatur
- Bestimmung der Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte durch Remote-Work oder Home-Office
- Analyse der Besteuerung und Veranlagung von Lohneinkünften iZm Remote-Work oder Home-Office
- Bestimmung der Steuerpflichten im Inland bzw Ausland iZm Remote-Work oder Home-Office

1.2. Aufbau der Arbeit

In einem ersten Schritt erfolgt die Definition der Begriffe Remote-Work und Home-Office.

Remote-Work bezieht sich auf eine Arbeitsform, bei der Mitarbeiter ihre Aufgaben außerhalb des traditionellen Büros oder der Unternehmensstandorte erledigen. Sie arbeiten häufig von zu Hause aus oder an einem anderen Ort ihrer Wahl, solange sie über die erforderliche technische Infrastruktur und Kommunikationsmittel verfügen. **Home-Office** bezieht sich speziell auf die Arbeit von zu Hause aus. Es bezeichnet die Möglichkeit, berufliche Aufgaben und Verantwortlichkeiten in der häuslichen Umgebung zu erledigen, anstatt zur traditionellen Arbeitsstätte zu pendeln.

Anschließend wird die Steuerliche Ansässigkeit einer Person bei Remote-Work und Home-Office anhand von Beispielen analysiert.

Diese hängt von den jeweiligen nationalen Steuergesetzen ab. Normalerweise wird die Ansässigkeit anhand des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts einer Person bestimmt. Bei Remote-Work und Home-Office kann es jedoch zu Unsicherheiten in Bezug auf die Auswirkung der Ansässigkeit kommen, da Mitarbeiter von verschiedenen Orten aus arbeiten können, ohne ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt zu ändern.

Daran anknüpfend wird auf die Fragestellung der Betriebsstättenproblematik im nationalen und internationalen Steuerrecht detailliert eingegangen, da diese ausschlaggebend für die weitere Analyse und Bestimmung des Besteuerungsrecht ist.

Im nationalen Steuerrecht geht es um die Frage, ob ein Unternehmen aufgrund seiner Geschäftstätigkeit eine Betriebsstätte in einem bestimmten Land unterhält. Eine Betriebsstätte kann verschiedene Formen haben, wie beispielsweise ein Büro, eine Fabrik oder eine dauerhafte Einrichtung. Das Vorhandensein einer Betriebsstätte hat Auswirkungen auf die steuerliche Behandlung des Unternehmens in diesem Land.

Im internationalen Steuerrecht besteht die Herausforderung darin, die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen verschiedenen Ländern zu bestimmen, wenn ein Unternehmen grenzüberschreitend tätig ist. Es müssen Regeln und Vereinbarungen getroffen werden, um Doppelbesteuerung zu vermeiden und sicherzustellen, dass Unternehmen und ihre Arbeitnehmer gerecht besteuert werden.

Anknüpfend an die vorangegangenen Analysen und Bestimmungen wird auf die Besteuerung von Einkünften aus Nichtselbstständiger Tätigkeit bei Remote-Work und Home-Office detailliert eingegangen.

Die Besteuerung von Einkommen aus Remote-Work und Home-Office kann komplex sein, weil verschiedene Faktoren berücksichtigt werden müssen, wie die Dauer des Aufenthalts an einem

bestimmten Ort, die Steuergesetze des Wohnsitzlandes und mögliche Doppelbesteuerungsabkommen. Es kann zu steuerlichen Konsequenzen für sowohl Arbeitgeber als auch Arbeitnehmer kommen.

Abschließend werden noch österreichische Werbungskosten behandelt, die häufig im Zusammenhang mit Remote-Work oder Home-Office Tätigkeiten stehen.

2. Arbeitsformen iZm Remote-Work

Wie eingangs erwähnt, wird der grenzüberschreitende Einsatz von Mitarbeitern immer wichtiger und präsenter im täglichen Arbeitsleben. Der in diesem Zusammenhang am häufigsten gebrauchte Begriff ist die „Entsendung“. Dieser wird in der Praxis oft als Überbegriff für grenzüberschreitende Sachverhalte verwendet, arbeitsrechtlich und auch steuerrechtlich sind in Österreich aber die Begriffe „lokale Dienstverträge“, „Entsendung“, „Überlassung“, „Personalleasing“, „Arbeitskräftegestellung“ und die „Dienstreise“ zu unterscheiden. Auch Begriffe wie „Remote-Work“, „Home-Office“, „Teleworking“ oder „mobiles Arbeiten“ werden nicht nur im Alltag immer gebräuchlicher, sie haben ebenfalls Auswirkungen sowohl auf nationales als auch internationales Steuerrecht. Im Zuge dieser Arbeit wird hauptsächlich auf die steuerrechtlichen Besonderheiten von Remote-Work sowie Home-Office eingegangen. Zur besseren Verständlichkeit folgt daher als Einstieg im ersten Kapitel eine kurze Definition der Arbeitsformen „Entsendung“, „Überlassung“, „Home-Office“ sowie eine Erklärung was man unter dem Begriff „Digitale Nomaden“ verstehen kann.¹

2.1. Entsendung von Arbeitskräften

Von einer Entsendung spricht man, wenn der Arbeitnehmer in einem aufrechten, nicht karenzierten Dienstverhältnis zum Arbeitgeber steht und für eine bestimmte Zeit in einem anderen Land seine Arbeitsleistung erbringt, aber seinen gewöhnlichen Arbeitsort im Sitzstaat des Arbeitgebers hat/beibehält.² Dabei differenziert man zwischen In- und Outbound-Entsendefällen. Bei sogenannten Inbound-Entsendefällen (Entsendungen nach Österreich) verbleibt der gewöhnliche Arbeitsort im Herkunftsland, der außerhalb Österreichs liegt.³ Bei den sogenannten Outbound-Entsendefällen, also den Entsendungen von Österreich ins Ausland, verbleibt der gewöhnliche Arbeitsort hingegen in Österreich.⁴ In beiden Fällen muss jedenfalls ein grenzüberschreitendes Tätigwerden des Arbeitnehmers vorliegen. Entsendungen sind von Grund auf immer für eine gewisse Dauer oder einen gewissen Zweck befristet.⁵ Somit ist ein weiteres wichtiges Merkmal, dass die grenzüberschreitende

¹ Böhm, Arbeitsrecht, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis (2016) 4 ff.

² Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG (2010) § 7a Rz 5ff; Fischlmayr/Kopecek, Die professionelle Auslandsentsendung² (2015), 17; Rebhahn, Entsendung von Arbeitnehmern in der EU – Arbeitsrechtliche Fragen zum Gemeinschaftsrecht, DRdA 1999, 173 ff; Görres, Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung in der EU (2003), S. 35.

³ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG § 7a Rz 5ff; Fischlmayr/Kopecek, Die professionelle Auslandsentsendung², 17; Rebhahn, DRdA 1999, 173 ff.

⁴ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG § 7a Rz 5ff; Fischlmayr/Kopecek, Die professionelle Auslandsentsendung², 17; Rebhahn, DRdA 1999, 173 ff.

⁵ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG § 7a Rz 8; Fischlmayr/Kopecek, Die professionelle Auslandsentsendung², 17; Rebhahn, DRdA 1999, 173 ff.

Tätigkeit nicht auf längere Dauer ausgelegt ist.⁶ Da gesetzlich weder Ober- noch Untergrenzen geregelt sind und eine Entsendung sich auch über mehrere Jahre erstrecken kann, ist es von Bedeutung, dass grundsätzlich immer ein Rückkehrwille besteht.⁷

Die Rückkehrabsicht des entsandten Arbeitnehmers ist eine wichtige Voraussetzung für eine Entsendung in einen anderen Staat. Nachdem die Dienstleistung in diesem anderen Staat erbracht wurde, sollte der Arbeitnehmer beabsichtigen, an seinen gewöhnlichen Arbeitsort und ursprünglichen Arbeitsplatz im Ausgangsstaat zurückzukehren. Diese Rückkehrabsicht muss bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Entsendevertrags vorhanden sein. Das bedeutet, dass der Arbeitnehmer von Anfang an plant, nach Beendigung der Entsendung wieder in seinen Heimatstaat zurückzukehren, um seine dortigen Arbeitsaufgaben fortzusetzen. Diese Absicht ist ein wesentlicher Aspekt der Entsendung, da sie zeigt, dass die Entsendung zeitlich begrenzt ist und nicht zu einer dauerhaften Verlagerung des Arbeitsorts führen soll. Die Rückkehrabsicht ist entscheidend für die rechtliche und steuerliche Behandlung der Entsendung sowie auch für die Sozialversicherungspflicht des Arbeitnehmers. Es ist daher wichtig, dass sowohl der Arbeitgeber als auch der Arbeitnehmer diese Absicht klar und eindeutig zum Ausdruck bringen und im Entsendevertrag festhalten.⁸

Durch das aufrechte Dienstverhältnis zum Arbeitgeber bleiben auch alle dienstvertraglichen Bestimmungen aufrecht.⁹ Zudem erbringt der Arbeitnehmer die Leistungen im Namen und unter der Verantwortung bzw auf Rechnung des Arbeitgebers.¹⁰ Allerdings erfolgt grundsätzlich keine Eingliederung in den Betrieb des Kunden im Tätigkeitsstaat. Auch ist der Arbeitnehmer nicht weisungsgebunden gegenüber dem Kunden, sondern erhält seine Anweisungen weiterhin von seinem Arbeitgeber. Dieses Merkmal ist die wichtigste Unterscheidung zur Arbeitskräfteüberlassung.¹¹ In der

⁶ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG § 7a Rz 8; Kühteubl/Kozak, Arbeitnehmerentsendung (2010), 6 ff; Fischlmayr/Kopecek, Die professionelle Auslandsentsendung², 17; Rebhahn, DRdA 1999, 173 ff.

⁷ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG § 7a Rz 8; Kühteubl/Kozak, Arbeitnehmerentsendung, 6 ff.

⁸ Kühteubl/Kozak, Arbeitnehmerentsendung, 8.

⁹ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG § 7a Rz 5ff; Binder, Die Arbeitnehmerentsendung aus EU-/EWR-Staaten nach Österreich unter besonderer Berücksichtigung eines möglichen Sozialdumpings, DRdA, 1 ff.

¹⁰ Böhm in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Binder, AVRAG § 7a Rz 5ff.

¹¹ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Arbeitnehmerentsendung, https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023); Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I); Richtlinie 96/71/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen; Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz - LSD-BG 2022 BGBl. I Nr. 44/2016; Binder, AVRAG § 7a Rz 5ff.

Praxis wird im Fall einer Entsendung auch häufig von einer Aktivleistung oder Assistenzleistung gesprochen.¹²

Beispiele sind Entsendungen für Zwecke der Marktforschung, Repräsentationszwecke, die Vertretung auf Messen oder zur Kundenpflege. Weitere typische Leistungen sind Beratungs- oder Schulungsleistungen, diese werden unter anderem auch im Erlass des BMF¹³ zur grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestaltung beschrieben. Grundlage der Entsendung kann aber auch eine rechtsgeschäftliche Beziehung zu einem Auftraggeber im Ausland sein, sei es aufgrund eines Werkvertrages oder einer Dienstleistungs- oder Assistenzvereinbarung. Diese Geschäftsfälle können wiederum zwischen unabhängigen Dritten oder zwischen verbundenen Unternehmen bestehen. Der Arbeitseinsatz soll aber nicht nur für den Arbeitgeber einen wirtschaftlichen Wert haben, sondern auch für den Kunden. Somit geht der Zweck der Leistung über reine Besuche auf Messen oder Kongressen oder reine Besprechungen hinaus. Das Risiko für den Erfolg der Leistung trägt der Arbeitgeber im Herkunftsland.¹⁴

2.2. Arbeitskräftegestaltung

Von der Entsendung abzugrenzen ist die Arbeitskräfteüberlassung, die in der Praxis und Literatur oft auch Arbeitskräftegestaltung oder Personalleasing genannt wird. Im Falle einer Arbeitskräfteüberlassung steht der Arbeitnehmer, wie auch bei der Entsendung, in einem aufrechten, nicht karenzierten Dienstverhältnis zum Arbeitgeber (auch Überlasser genannt) und hat seinen gewöhnlichen Arbeitsort im Sitzstaat des Arbeitgebers. Bei Überlassungen nach Österreich verbleibt der gewöhnliche Arbeitsort daher im Herkunftsland, also außerhalb Österreichs, bei den Überlassungen von Österreich ins Ausland verbleibt der gewöhnliche Arbeitsort hingegen in

¹² Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I); Richtlinie 96/71/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen; LSD-BG 2022; Erlass des BMF vom 30.11.2006, BMF-010221/0187-IV/4/2006 (Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 21./27.3.2006 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182).

¹³ Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2914, BMF-AV 102/2014 (Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestaltungen).

¹⁴ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Müller, Steuerliche Konsequenzen von Mitarbeiterentsendungen ins Ausland, SWI 2000, 397; EStR 2000 Rz 7940; Bendlinger, Auslandsentsendungen (2011) 1; Arbeitnehmerentsendung,

https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023); Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I); Richtlinie 96/71/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen; LSD-BG 2022.

Österreich.¹⁵ Weiters liegt jeweils ein grenzüberschreitendes Tätigwerden des Arbeitnehmers vor.¹⁶ Auch Überlassungen sind von Grund auf immer für eine gewisse Dauer oder einen gewissen Zweck befristet, somit ist diese grenzüberschreitende Tätigkeit nicht auf längere Dauer ausgelegt. Auch wenn gesetzlich weder Ober- noch Untergrenzen geregelt sind, kann sich eine Überlassung auch über mehrere Jahre erstrecken, solange grundsätzlich immer ein Rückkehrwille besteht.¹⁷

Im Gegensatz zur Entsendung wird aber bei der Überlassung der Arbeitnehmer vom Beschäftiger im anderen Land in dessen Betrieb eingesetzt. Der Arbeitnehmer ist für die Dauer der Arbeitsleistung in den Betrieb des Beschäftigers eingegliedert und unterliegt dessen Fachaufsicht; der Arbeitnehmer ist somit gegenüber dem Beschäftiger weisungsgebunden. Es wird kein von sonstigen Produkten oder Dienstleistungen des Beschäftigers unterscheidbares Werk hergestellt und die Arbeit wird überwiegend mit Werkzeug und Material des Beschäftigers ausgeführt. Der Überlasser haftet nicht für den Erfolg der Leistung, das Risiko trägt der Beschäftiger.¹⁸ In der Praxis wird im Fall einer Überlassung auch häufig von einer Passivleistung gesprochen.¹⁹

Die vertragliche Beziehung zwischen Überlasser und Beschäftiger ist in der Regel ein Dienstverschaffungsvertrag. Das bedeutet, dass der Überlasser nur dazu verpflichtet ist, eine Arbeitskraft zu Verfügung zu stellen, die die nötige Qualifikation und Arbeitsbereitschaft für die zu

¹⁵ Böhmer, in Kopeček (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Arbeitnehmerentsendung, https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023); Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

¹⁶ Böhmer, in Kopeček (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Arbeitnehmerentsendung, https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023); Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

¹⁷ Böhmer, in Kopeček (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Arbeitnehmerentsendung, https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023); Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I); Richtlinie 2008/104/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Leiharbeit; LSD-BG 2022; Arbeitskräfteüberlassungsgesetz - AÜG 2022 BGBl. Nr. 196/1988.

¹⁸ Böhmer, in Kopeček (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Arbeitnehmerentsendung, https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023); Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I); Richtlinie 2008/104/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Leiharbeit; LSD-BG 2022; AÜG 2022.

¹⁹ Böhmer, in Kopeček (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff; Arbeitnehmerentsendung, https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023); Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I); Richtlinie 2008/104/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Leiharbeit; LSD-BG 2022; AÜG 2022.

erbringende Leistung aufweist. Für eine mangelnde Qualität der Arbeitsleistung haftet er jedoch nicht.²⁰

Entscheidend bei der Abgrenzung zwischen Entsendung und Arbeitskräfteüberlassung ist immer der wahre wirtschaftliche Gehalt, nicht die vertragliche Vereinbarung.²¹ Da es in der Vergangenheit bereits viele OGH oder VwGH-Entscheidungen²² betreffend Abgrenzungsfragen gegeben hat, sollte in der Praxis auch immer die Judikatur zur Beurteilung des Sachverhalts herangezogen werden.²³

2.3. Home-Office-Tätigkeiten

In den letzten Jahren kam es durch sich verändernde Arbeitseinstellungen, durch die verbesserten technischen Ausstattungen in privaten Haushalten und nicht zuletzt auch durch die pandemiebedingten Lockdowns zu einem verstärkten Einsatz von Home-Office-Tätigkeiten. Aus arbeitsrechtlicher Sicht hat es auch schon in der Vergangenheit viele individuelle Home-Office Vereinbarungen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern gegeben, eine gesetzliche Definition gab es in Österreich aber bislang noch nicht. Erst im neuen § 2h Abs 1 AVRAG²⁴, der mit 1.4.2021 in Kraft getreten ist, wurde eine erste Definition des Begriffes Home-Office vorgenommen.²⁵

Als wesentlichste arbeitsrechtliche Regel kann Home-Office nur im Einvernehmen zwischen den Dienstvertragsparteien begründet werden und der Begriff des Home-Office umfasst die regelmäßige Erbringung von Arbeitsleistungen in der Wohnung des Arbeitnehmers. Unter Wohnung wird auch ein Wohnhaus oder eine Wohnung (Wohnhaus) in einem Nebenwohnsitz oder die Wohnung eines nahen Angehörigen oder Lebensgefährten verstanden, nicht aber etwa ein öffentliches Coworking-Space oder ein Kaffeehaus. Weiters ist der Arbeitgeber verpflichtet, die erforderlichen Arbeitsmittel bereitzustellen oder die Kosten für diese zu tragen.²⁶

2.4. „Digitale Nomaden“

Für den Begriff „Digitale Nomaden“ gibt es derzeit noch keine gesetzliche Definition und auch keine eigenen gesetzlichen Regelungen. Die Praxis hat aber gezeigt, dass hybride Arbeitsmodelle, bei denen die Arbeitszeit auf den Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers, das im vorherigen Kapitel definierte

²⁰ Schörghofer, Grenzfälle der Arbeitskräfteüberlassung (2015) 175.

²¹ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff.

²² VwGH 21.3.1995, 94/09/0097; VwGH 22.10.1996, 94/08/0178; Bendlinger, Auslandsentsendungen 131; OGH 1.2.1972, 5 Ob verb Rs 269–274/71 DRdA 1972, 246 (Fenyves/Holzer); OGH 22.4.1999, 6 Ob 46/99d; OGH 3.12.2003, 7 Ob 256/03b; OGH 13.2.2003, 8 ObA 203/02i; OGH 13.10.2010, 3 Ob 145/10k; EuGH 10.2.2011, verb Rs C-307/09, 308/09, 309/09, Vicoplus, I-00453, Rz 43, 51, Tenor; EuGH 18.6.2015, C-586/13, Martin Meat; VwGH 22.3.2012, 2011/09/0188.

²³ Böhm, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 4 ff.

²⁴ Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz – AVRAG 2022 BGBl. Nr. 459/1993 § 2h Abs 1.

²⁵ Oberrader, Das neue Homeoffice-Paket aus steuerrechtlicher Sicht, BFGjournal 2021, 81 ff.

²⁶ Lindmayer, Homeoffice-Gesetz, Lexis 360, April 2021; Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff.

Home-Office am Wohnsitzort des Arbeitnehmers und weitere Arbeitsorte aufgeteilt werden, immer mehr an Bedeutung zunehmen.

Im Gegensatz zu den nunmehr genauen Regeln für das Home-Office, sind die rechtlichen Vorgaben für „Digitale Nomaden“ weitaus flexibler. Die Arbeitsleistung kann beispielsweise während des Reisens, im Urlaub oder an anderen Orten, die sich für die unternehmerische Tätigkeit eignen („mobile working“, „flex work“, Telearbeit), erbracht werden.²⁷ Abhängig von der Branche gibt es unterschiedliche Ausprägungen in Bezug auf Telearbeit und ortsunabhängiges Arbeiten. Insbesondere im Verkauf digitaler Produkte und Dienstleistungen sowie in Bereichen wie Online-Marketing, Consulting, E-Commerce, Website- und Blog-Betreuung, Grafik- und Webdesign sowie Softwareentwicklung ist Telearbeit weit verbreitet.²⁸ Studien aus Deutschland deuten darauf hin, dass langfristig etwa ein Drittel der Arbeitnehmer ihren Arbeitsort frei wählen können wird. Dies würde gleichzeitig bedeuten, dass in den nächsten drei Jahren durchschnittlich 20 % der Büroflächen eingespart werden könnten. Österreichische Untersuchungen haben ergeben, dass etwa 37 % der rund 4,3 Millionen Erwerbstätigen Remote-Arbeit ausüben könnten. Diese "digitalen Nomaden" könnten ihre Arbeit mithilfe digitaler Technologien von jedem beliebigen Ort auf der Welt ausführen und ein multilokales Leben führen, ohne an einen festen Arbeitsplatz gebunden zu sein. Solange sie Zugang zu Steckdosen, Laptops, Mobiltelefonen und einer stabilen Internetverbindung haben, ist der Arbeitsort nicht mehr an den Standort des Arbeitgebers gebunden.²⁹

3. Bestimmung der Ansässigkeit des Arbeitnehmers iZm Remote-Work

Sowohl Tätigkeiten im Home-Office als auch Tätigkeiten iZm Remote-Work können sich auf die steuerliche Ansässigkeit des Arbeitnehmers auswirken. Im folgenden Kapitel wird daher die Frage der Ansässigkeit des Arbeitnehmers detailliert betrachtet.

²⁷ Bendlinger, Steuerlichlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2021, 450 ff.

²⁸ Bendlinger, SWI 2021, 450 f; Paulsen, Mehr als 10 Millionen arbeiten ausschließlich im Homeoffice, <https://www.bitkom.org/Presse/Presseinformation/Mehr-als-10-Millionen-arbeiten-ausschliesslich-im-Homeoffice> (22. 8. 2021); PwC, Mehr Home, weniger Home Office, PwC-Studie zu Corporate Real Estate Management – Wann sich eine Flächenoptimierung für Nutzer rechnet (2020) 11, <https://www.pwc.de/de/real-estate/mehr-home-weniger-office.pdf> (22. 8. 2021); ECO Austria/Institut für Wirtschaftsforschung, Policy Note 47 – International mobile Arbeitskräfte: der neue Standortwettbewerb (2021) 9.

²⁹ Bendlinger, SWI 2021, 450 f; Paulsen, Mehr als 10 Millionen arbeiten ausschließlich im Homeoffice, <https://www.bitkom.org/Presse/Presseinformation/Mehr-als-10-Millionen-arbeiten-ausschliesslich-im-Homeoffice> (22.8.2021); PwC, Mehr Home, weniger Home Office, PwC-Studie zu Corporate Real Estate Management – Wann sich eine Flächenoptimierung für Nutzer rechnet (2020) 11, <https://www.pwc.de/de/real-estate/mehr-home-weniger-office.pdf> (22.8.2021); ECO Austria/Institut für Wirtschaftsforschung, Policy Note 47 – International mobile Arbeitskräfte: der neue Standortwettbewerb (2021) 9.

Auf Ebene des Arbeitnehmers ist jeder grenzüberschreitende Sachverhalt gesondert zu beurteilen. Nach der österreichischen Rechtsprechung und der gängigen Verwaltungspraxis erfolgt diese Beurteilung nach der sogenannten „Drei-Stufen-Theorie“.

- In einem ersten Schritt wird die Steuerpflicht nach innerstaatlichem Recht überprüft, hierbei wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden. Für den Fall, dass nach innerstaatlichem Recht keine Steuerpflicht besteht, entfallen die nächsten Prüfschritte.
- Besteht nach innerstaatlichem Recht eine Steuerpflicht für den Arbeitnehmer, erfolgt in einem zweiten Schritt die Beurteilung, ob das Besteuerungsrecht durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBAs) eingeschränkt wird. Hierbei ist zu beachten, dass Österreich derzeit mit über 90 Staaten DBAs abgeschlossen hat,³⁰ auf die Bedeutung dieser wird in weiteren Kapiteln noch genauer eingegangen.
- Nachdem in den ersten beiden Schritten der Besteuerungsanspruch beurteilt und festgelegt wird, erfolgt in einem dritten Schritt abschließend die Erhebung aller Österreich zustehenden Steuern.³¹

3.1. Unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht

Anknüpfungspunkt der Besteuerung bei natürlichen Personen sind deren Beziehungen zum steuererhebenden Staat, wobei als Kriterien entweder die Ansässigkeit oder (seltener) die Nationalität herangezogen werden können. Diese entscheiden im Bereich der Personensteuern über beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht.³²

Der Großteil der Länder, wie auch Österreich, wendet das Ansässigkeitsprinzip an: nur die in diesem Staat ansässigen Personen unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht.³³ Die Definition der Ansässigkeit richtet sich nach innerstaatlichen Bestimmungen. Nach österreichischem Recht (§ 1 Abs 2 EStG) sind Personen, die in Österreich einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben,

³⁰ Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-liste.html> (9.5.2023).

³¹ Morawitz, Besteuerung auf Mitarbeiterebene, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis (2016) 87 ff; Kofler, Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen, in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019) Rz IX/30; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

³² Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87 ff; Einkommensteuergesetz – EStG 1988 BGBl 400/1988 § 1.

³³ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87 ff; EStG 1988 § 1; Grabner/Wiesner, in Wiesner/Grabner/Wanke (Hrsg), Einkommensteuergesetz – EStG 1988 (Stand: 1.9.2014, rdb.at) § 1 Rz 5; EStR 2000 Rz 15.

unbeschränkt steuerpflichtig.³⁴ Im Gegensatz dazu knüpfen manche Länder, wie beispielsweise die USA ihren Besteuerungsanspruch entsprechend dem Nationalitätsprinzip an die Staatsbürgerschaft.³⁵

Unbeschränkt steuerpflichtige Personen sind aufgrund der persönlichen Zugehörigkeit zu einem Staat in diesem mit ihrem gesamten Welteinkommen bzw Weltvermögen steuerpflichtig. Darunter versteht man, dass sich die Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte erstreck, die in § 2 Abs 3 EStG taxativ aufgezählt sind.³⁶ Das sind:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.³⁷

Personen, die weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben, sind gemäß dem Einkommensteuergesetz beschränkt steuerpflichtig. Daher unterliegen diese nur den im § 98 EStG aufgezählten Einkünften in Österreich der Einkommensteuerpflicht ("Territorialitätsprinzip").³⁸

Zu den Einkunftsarten die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen zählen gem § 98 Abs 1 EStG:

1. Einkünfte aus einer im Inland betriebenen Land- und Forstwirtschaft (§ 21).
2. inländische Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22).
3. inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23).
4. inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).
5. inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27.
6. inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28).

³⁴ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87 ff; EStG 1988 § 1; Grabner/Wiesner, in Wiesner/Grabner/Wanke § 1 Rz 5; EStR 2000 Rz 15.

³⁵ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87 ff; EStG 1988 § 1.

³⁶ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87 ff; EStG 1988 § 1.

³⁷ EStG 1988 § 2 Abs 3.

³⁸ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87.

7. inländische Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30.³⁹

Allerdings werden diese Einkunftsarten im Anwendungsbereich des § 98 EStG auf Inlandssachverhalte eingeschränkt. Der Schwerpunkt der Arbeit liegt auf den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25 EStG).

In Österreich beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht für natürliche Personen mit ihrer Geburt oder mit der Aufnahme eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Land. Anders als in Deutschland, wo Ehe- und Lebenspartner gemeinsam besteuert werden können, gilt in Österreich das Prinzip der Individualbesteuerung.⁴⁰ Wenn eine Person aus einem anderen Land nach Österreich zieht, werden Einkünfte, die vor dem Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht erzielt wurden (und nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen sind), nicht besteuert.⁴¹ Die unbeschränkte Steuerpflicht endet mit dem Tod der natürlichen Person, oder mit der Aufgabe des Wohnsitzes und/oder des gewöhnlichen Aufenthaltes im Inland, somit mit Verlassen des Landes.⁴²

Die beschränkte Steuerpflicht beginnt, wenn eine Person inländische Einkünfte gemäß § 98 EStG erzielt oder wenn sie ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland aufgibt, aber weiterhin inländische Einkünfte erzielt. Die beschränkte Steuerpflicht endet mit dem Tod oder dem Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht.⁴³

3.1.1. Wohnsitz im Inland

Als Wohnsitz gilt gemäß § 26 Abs 1 BAO, die Verfügungsgewalt bzw die Innehabung einer Wohnung, die jederzeit für den eigenen Wohnbedarf benützt werden kann. Weiters muss der Wohnsitz beibehalten werden. Zu beachten ist, dass diese drei Merkmale kumuliert zutreffen müssen. Gemäß § 26 Abs 1 BAO wird eine Person als Wohnsitzinhaber angesehen, wenn sie eine Wohnung besitzt und unter Umständen lebt, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung langfristig behalten und nutzen wird.⁴⁴

³⁹ EStG 1988 § 98.

⁴⁰ Grabner/Wiesner, in Wiesner/Grabner/Wanke § 1 Rz 5; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87^{ff}.

⁴¹ Grabner/Wiesner, in Wiesner/Grabner/Wanke § 1 Rz 5; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 87^{ff}.

⁴² EStR 2000 Rz 15; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88.

⁴³ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88; Grabner/Wiesner, in Wiesner/Grabner/Wanke § 1 Rz 21; Auf Antrag besteht auch bei beschränkter Steuerpflicht die Möglichkeit als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt zu werden, wenn gewisse Voraussetzungen erfüllt werden. Des Weiteren kommt es im Jahr des Zuzugs- oder Wegzugs dazu, dass eine Person in einem Jahr sowohl beschränkt als auch unbeschränkt steuerpflichtig ist. Diese beiden Sonderfälle werden aber im Zuge dieser Arbeit nicht detailliert behandelt; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 94 f; LStR 2002 Rz 7, 13; EStR 2000 Rz 20.

⁴⁴ BAO 2022 § 26 Abs 1; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

Für die Beurteilung, in welchem Ausmaß die drei Kriterien erfüllt sind, ist immer die tatsächliche Gestaltung maßgeblich. Eine Scheinwohnung begründet keinen Wohnsitz.⁴⁵ Es ist beispielsweise zu beachten, dass eine polizeiliche Meldung eines Wohnsitzes ein Indiz für einen tatsächlichen Wohnsitz sein kann, nicht aber allein ausreichend ist.⁴⁶ Es ist nicht wichtig, welche Art der rechtlichen Vereinbarung vorliegt, ob es sich um Miete, Eigentum oder bloße Zur-Verfügung-Stellung ohne Entgelt handelt. Entscheidend ist, ob die Person tatsächlich über die Räumlichkeiten verfügen kann und ob sie die sogenannte Schlüsselgewalt oder Schlüsselbefugnis besitzt.⁴⁷ Diese bezeichnet die Befugnis, Schlüssel oder Zugangsberechtigungen zu besitzen oder zu kontrollieren, die den Zugang zu bestimmten Räumlichkeiten oder Einrichtungen ermöglichen. Die tatsächliche Verfügungsgewalt ist entscheidend, nicht die rechtliche.⁴⁸ Es ist nicht notwendig, die Wohnung ununterbrochen zu nutzen. Auch Ansprüche aus dem Familienrecht, wie zB des Ehegatten, können berücksichtigt werden, wenn es darum geht, ob eine Wohnung besessen wird.⁴⁹ Innehaben bedeutet, dass man die Wohnung jederzeit ohne Erlaubnis einer anderen Person zu Wohnzwecken benutzen kann.

Bei der Beurteilung der Wohnung als Wohnsitz wird darauf geachtet, dass die Wohnräume zweckmäßig sind, was bedeutet, dass die einzelnen Räume zum Wohnen geeignet sein müssen. In diesem Zusammenhang ist auch eine ausreichende Möblierung der Wohnung notwendig.⁵⁰ Selbst ein Untermietzimmer, eine Ferienwohnung, ein dauerhaft angemietetes Hotelzimmer oder ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes Zimmer, das während der Woche genutzt wird, kann als Wohnsitz gelten. Eine Schlafstelle am Arbeitsort, die mit anderen Arbeitnehmern geteilt wird, gilt dagegen nicht als Wohnsitz.⁵¹

Ist man Vermieter einer Wohnung, sind grundsätzlich zwei Fälle zu unterscheiden:

- Die Wohnung wird dauerhaft vermietet: in diesem Fall hat der Vermieter kein Recht und keine Möglichkeit diese zu benutzen, daher besteht hier kein Wohnsitz des Vermieters.

⁴⁵ *Jakom/Marschner*, EStG⁸ § 1 Rz 25 f; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88; BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁴⁶ LStR 2002 Rz 3; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88 ff; BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁴⁷ LStR 2002 Rz 3; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88 ff; BAO 2022 § 26 Abs 1; *Jakom/Marschner*, EStG⁸ § 1 Rz 31.

⁴⁸ LStR 2002 Rz 3; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88 ff; BAO 2022 § 26 Abs 1; *Jakom/Marschner*, EStG⁸ § 1 Rz 31.

⁴⁹ *Jakom/Marschner*, EStG⁸ § 1 Rz 31, *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 89; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁵⁰ *Ritz*, BAO⁵ (2016) § 26 RZ 1; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88; BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁵¹ *Ritz*, BAO⁵ § 26 RZ 2 f; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); BAO 2022 § 26 Abs 1.

- Die Wohnung wird nur gelegentlich vermietet (beispielsweise an Feriengäste): in diesem Fall hat der Vermieter aber Großteiles das Recht und die Möglichkeit diese zu nutzen, daher besteht hier ein Wohnsitz.⁵²

Die Beauftragung eines Immobilienmaklers für den Verkauf einer Wohnung ist allein noch nicht ausreichend, um den Wohnsitz aufzugeben.⁵³

Arbeiten Ehegatten nur vorübergehend, befristet im Ausland und haben dadurch einen zweiten berufsbedingten Wohnsitz, behalten sie bei bestehender Ehe normalerweise ihren Wohnsitz in Österreich als sogenannten "abgeleiteten Wohnsitz".⁵⁴ Minderjährige Kinder haben ebenfalls einen abgeleiteten Wohnsitz, der am Wohnsitz ihrer Eltern liegt.⁵⁵

Das dritte Merkmal zielt darauf ab, ob die Wohnung beibehalten und benutzt wird. In diesem Zusammenhang geht es allerdings nicht um das tatsächliche Benutzen der Wohnung, sondern lediglich um das Benutzen-Können der Wohnung. Wenn eine Wohnung für einen unbefristeten Zeitraum angemietet wird, deutet dies darauf hin, dass die Absicht besteht, die Wohnung langfristig zu behalten und zu nutzen.⁵⁶

Es gibt keine Mindestanzahl von Tagen oder Wochen, die ein Steuerpflichtiger in einer Wohnung verbringen muss, um sie als Wohnsitz zu betrachten. Vielmehr ist entscheidend, ob die Wohnung tatsächlich für Wohnzwecke genutzt wird oder werden kann. Die Sechs-Monats-Frist des § 26 Abs 2 BAO wird jedoch als Richtlinie für eine Mindestfrist für das Beibehalten und Benutzen einer Wohnung gesehen.⁵⁷

3.1.2. Zweitwohnsitzregelung

Ein Wohnsitz im Inland gem § 1 EStG löst die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich aus. Mit 1.1.2004 wurde durch die „Zweitwohnsitzverordnung“⁵⁸ eine Ausnahme davon geschaffen.⁵⁹ Diese

⁵² Ritz, BAO⁵ § 26 Rz 11; Loukota, Secondary residence without unlimited tax liability, SWI 2004, 53; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁵³ Jakom/Marschner, EStG⁸ § 1 Rz 30; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88.

⁵⁴ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 89; BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁵⁵ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 89; BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁵⁶ Jakom/Marschner, EStG⁸ § 1 Rz 35 f; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88 ff; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁵⁷ Ritz, BAO⁵ § 26 Rz 9; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 88 ff; BAO 2022 § 26 Abs 1.

⁵⁸ Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend inländische Zweitwohnsitze (Zweitwohnsitzverordnung) BGBl. II Nr. 528/2003 § 1.

⁵⁹ Die Zweitwohnsitzverordnung wird von Kritikern als „klar gesetzwidrig“ betrachtet. „Sie lässt sich allerdings aus dem Gesetz nicht einmal durch eine noch so großzügige Auslegung ableiten, und sie lässt sich auch nicht mit einer Verwaltungsvereinfachung rechtfertigen“ Doralt, Zweitwohnsitzverordnung: Steuerflucht trotz Wohnsitz im Inland, RdW 2004, 51 f.

wurde eingeführt, um insbesondere für Ausländer einen Anreiz zu schaffen, österreichische Immobilien (wie zB Ferienwohnungen, -häuser, renovierungsbedürftige Schlösser und Burgen) als Zweitwohnsitze zu erwerben oder anzumieten, ohne dabei eine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich auszulösen.⁶⁰

Die Zweitwohnsitz-Verordnung besagt in § 1⁶¹, dass eine inländische Wohnung nur dann als Wohnsitz gemäß § 1 EStG gilt, wenn der Steuerpflichtige, dessen Mittelpunkt der Lebensinteressen sich länger als fünf Jahre im Ausland befindet, diese Wohnung allein oder gemeinsam mit anderen inländischen Wohnungen an mehr als 70 Tagen im Jahr benutzt und ein Verzeichnis über die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung geführt wird. Der Zweck der Verordnung liegt darin durch eine geringe Nutzung (weniger als 70 Tage im Jahr) keine unbeschränkte Steuerpflicht auszulösen.⁶²

3.1.3. Gewöhnlicher Aufenthalt im Inland

Ein gewöhnlicher Aufenthalt gemäß § 26 Abs 2 BAO liegt dann vor, wenn sich eine Person an einem Ort oder in einem Land unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass dies nicht nur vorübergehend ist. Jedenfalls liegt ein gewöhnlicher Aufenthalt vor, wenn der Aufenthalt im Inland länger als sechs Monate dauert.⁶³ Der gewöhnliche Aufenthalt einer Person an einem Ort ist also gegeben, wenn sie dort nicht nur vorübergehend verweilt. Wenn Abgabenvorschriften an den gewöhnlichen Aufenthalt anknüpfen und dieser im Inland länger als sechs Monate dauert, führt dies zu einer unbeschränkten Abgabepflicht. Dabei erstreckt sich die Abgabepflicht auch auf die ersten sechs Monate. Das Bundesministerium für Finanzen hat jedoch die Ermächtigung, von der Anwendung dieser Bestimmung bei Personen abzusehen, deren Aufenthalt im Inland nicht mehr als ein Jahr dauert und die weder ein Gewerbe betreiben noch einen anderen Beruf ausüben.⁶⁴ Während eine Person mehrere Wohnsitze haben kann, hat sie zu einem Zeitpunkt immer nur einen gewöhnlichen Aufenthaltsort.⁶⁵

⁶⁰ Doralt, Zweitwohnsitzverordnung: Steuerflucht trotz Wohnsitz im Inland, RdW 2004, 51 f.

⁶¹ Zweitwohnsitzverordnung § 1.

⁶² Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 92 f; Zweitwohnsitzverordnung § 1.

⁶³ Bleyer, Britischer Arbeitskräfteüberlasser – Rückerstattung von Abzugsteuern auf Gestellungsvergütungen, ARD 6753/15/2021; Bleyer, Britischer Arbeitskräfteüberlasser – Rückerstattung von Abzugsteuern auf Gestellungsvergütungen, ÖStZB 12/2021, 145; Mitterlehner/Waser, ÖStZ 3/2021, 74; Zorn, RdW 2021, 449; Platzer, PV-Info 2/2021, 20; Platzer, SWI 2021, 353; VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0089; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 92 f; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

⁶⁴ BAO 2022 § 26 Abs 2; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 92 f; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

⁶⁵ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 92 f; Grabner/Wiesner, in Wiesner/Grabner/Wanke § 1 Rz°12.

Sobald der gewöhnliche Aufenthaltsort in einem Land, in diesem Fall in Österreich, länger als sechs Monate besteht, tritt rückwirkend ab dem 1. Tag die unbeschränkte Steuerpflicht ein. Hierbei ist zu beachten, dass die sechs Monate nicht in einem Kalenderjahr erfüllt sein müssen. Während des sechs Monatszeitraums ist zu beachten, wie man mit kurzen Unterbrechungen des Aufenthalts im Inland vorgeht. Wenn es sich um kurze vorübergehende Unterbrechungen handelt, wie etwa Urlaube oder Dienstreisen ins Ausland, wo klar erkennbar ist, dass die Person umgehend danach wieder ins Inland zurückkehren wird, führt dies zu keiner Beendigung des sechs Monatszeitraums. Dies bedeutet, die Frist beginnt nicht nach der Rückkehr ins Inland neu zu laufen. Nichtsdestotrotz führt auch ein kurzer Auslandsaufenthalt zu einer Hemmung der sechs Monatsfrist.⁶⁶

Haben Ausländer in Österreich eine Arbeitserlaubnis oder einen Dienstvertrag für mehr als sechs Monate, betrachtet das BMF sie als im Inland ansässig und damit unbeschränkt steuerpflichtig.⁶⁷ Auch wenn sie keinen Wohnsitz in Österreich haben, gelten sie von Beginn an als unbeschränkt steuerpflichtig. Wenn beispielsweise ein Arbeitnehmer einen einjährigen befristeten Dienstvertrag hat, deutet dies darauf hin, dass er sich nicht nur vorübergehend in Österreich aufhält, sondern seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Folglich wird die unbeschränkte Steuerpflicht ab dem ersten Tag seines Aufenthalts begründet. Selbst wenn das Dienstverhältnis vorzeitig, zB nach drei Monaten, endet, bleibt die unbeschränkte Steuerpflicht bestehen.⁶⁸

Wenn jemand seinen bisherigen Aufenthaltsort tatsächlich verlässt und somit aufgibt, endet damit auch sein gewöhnlicher Aufenthalt.⁶⁹ Es muss im Einzelfall beurteilt werden, ob eine längere Abwesenheit als Beendigung des gewöhnlichen Aufenthalts zu werten ist. Dabei spielen die Umstände der Abwesenheit, ihre Dauer, ihre Wiederholung und Entfernung eine Rolle, um zu beurteilen, ob ein "Rückkehrwillen" besteht.⁷⁰

⁶⁶ Ritz, BAO⁵ § 26 Rz 21 f; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 92 f; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

⁶⁷ LStR 2002 Rz 4; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; kritisch anzumerken ist, dass diese Ansicht der Finanzverwaltung im Grunde nicht gesetzeskonform ist; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 93; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023).

⁶⁸ LStR 2002 Rz 4; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; kritisch anzumerken ist, dass diese Ansicht der Finanzverwaltung im Grunde nicht gesetzeskonform ist; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 93; Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (2.5.2023); Auf die Besonderheiten des Aufenthalts bei Grenzgängern wird im Zuge dieser Arbeit nicht weiter eingegangen, da dies für die Bestimmung der Steuerpflicht im Fall vom Remote-Work nicht von Bedeutung ist. Auch Einzelfälle, wie Kuraufenthalte oder Zwangsaufenthalte, werden in dieser Arbeit nicht weiter im Detail behandelt.

⁶⁹ EStR 2000 Rz 25; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 93.

⁷⁰ Jakom/Marschner, EStG⁸ § 1 Rz 51; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 93.

3.2. Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit

Ergibt sich nach innerstaatlichem Recht eine Steuerpflicht für den Arbeitnehmer/die Person, erfolgt in einem zweiten Schritt die Beurteilung, ob das Besteuerungsrecht durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBAs) eingeschränkt wird.

Die Bestimmung der Ansässigkeit ist bei grenzüberschreitenden Sachverhalten für DBA-Zwecke von großer Bedeutung, weil dem Vertragsstaat der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers ist, ein weitaus umfassenderes Besteuerungsrecht zukommt als dem Quellenstaat.⁷¹ Die erste Voraussetzung zur Anwendung eines DBAs ist die Ansässigkeit der Arbeitnehmer in einem der beiden betroffenen Staaten.⁷² Denn nach Art 1 fallen unter das Abkommen nur folgende Personen:

*die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.*⁷³

Art 4 des OECD-Musterabkommens definiert den Begriff "ansässige Person". Demnach wird eine Person als ansässig in einem Vertragsstaat angesehen, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Dabei umfasst der Begriff auch den Staat selbst sowie seine Gebietskörperschaften und anerkannte Pensionsfonds in diesem Staat. Ausgenommen davon sind jedoch Personen, die in diesem Staat oder mit dort gelegenem Vermögen steuerpflichtig sind. Ist eine natürliche Person nach Abs 1 in zwei oder mehreren Vertragsstaaten ansässig, gilt es gemäß Abs 2 einen einzigen Ansässigkeitsstaat zu bestimmen.⁷⁴

Bestehen in beiden Staaten Wohnsitze, und ist die Person somit in beiden Vertragsstaaten unbeschränkt steuerpflichtig, dann bestimmt die „Tie-Breaker-Rule“ des Art 4 Abs 2 OECD-Musterabkommen⁷⁵ über den Mittelpunkt der Lebensinteressen die Ansässigkeit der Person. Kann dieser Mittelpunkt nicht bestimmt werden, gilt die Person in jenem Staat ansässig, in dem sie den gewöhnlichen Aufenthalt hat. Hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden oder keinen der Vertragsstaaten, so ist die Staatsangehörigkeit ausschlaggebend. Besitzt die Person die Staatsangehörigkeit beider oder keiner der Staaten, ist schließlich die Ansässigkeit im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zwischen den beiden Vertragsstaaten zu klären.⁷⁶

⁷¹ Jakom/Marschner, EStG⁸ § 1 Rz 19; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 96.

⁷² Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung (2014) 46 f; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 96.

⁷³ OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen Stand: Juli 2017 - OECD-MA 2017 BGBl III 182/2002 Art 1.

⁷⁴ OECD-MA 2017 Art 4.

⁷⁵ OECD-MA 2017 Art 4 Ab 2.

⁷⁶ Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008) 141; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 96 ff; Kofler, Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen in

Um zu bestimmen, wo der Mittelpunkt der Lebensinteressen liegt, kommt es auf persönliche und wirtschaftliche Beziehungen an. Die persönlichen Beziehungen schlagen sich insbesondere in der Gestaltung des Familienlebens sowie in gesellschaftlichen, religiösen und sozialen Interessen und Aktivitäten nieder.⁷⁷ Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Beziehungen ist insbesondere die Höhe der Einkünfte in den Vertragsstaaten ausschlaggebend.⁷⁸ Im Zweifel kommt nach der österreichischen Rechtsprechung den persönlichen Beziehungen - und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens - der Vorrang zu.⁷⁹

Bei der Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen sollte nicht nur auf die Verhältnisse eines einzelnen Jahres abgestellt werden, sondern es sollte ein längerer Beobachtungszeitraum in Betracht gezogen werden. Es ist auch möglich, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen weiterhin in einem Staat liegt, selbst wenn die Familie, während einer zeitlich begrenzten, möglicherweise sogar mehrjährigen Tätigkeit im Ausland mit dem Arbeitnehmer dorthin zieht, während die Wohnung und andere Verbindungen zum Heimatland aufrechterhalten bleiben.⁸⁰

Die Finanzverwaltung verwendet Vermutungen zur Beurteilung des Mittelpunktes der Lebensinteressen.⁸¹ Wenn ein Auslandsaufenthalt kürzer als zwei Jahre dauert, geht die Verwaltung in der Regel davon aus, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht ins Ausland verlagert wurde. Wenn der Aufenthalt jedoch länger als fünf Jahre dauert und der (Ehe-)Partner und die haushaltszugehörigen Kinder ebenfalls ins Ausland ziehen, spricht dies für eine Verlagerung des Mittelpunktes der Lebensinteressen ins Ausland. Bei Auslandsaufenthalten zwischen zwei und fünf Jahren wird die Frage individuell beurteilt. Wenn eine Ansässigkeitsbescheinigung des DBA-Partnerstaates vorgelegt werden kann, in der ausdrücklich die Ansässigkeit im Sinne des anwendbaren DBA bestätigt wird, wird dies als wichtiges Indiz für die Anerkennung der Ansässigkeitsverlagerung ins Ausland angesehen.⁸²

Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019) Rz XII/6; *Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer*, Arbeitskräfteüberlassung 49.

⁷⁷ *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 164 ff; *Kofler*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht Rz XII/8; *Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer*, Arbeitskräfteüberlassung 50; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 96ff.

⁷⁸ *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 164 ff; *Kofler*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht Rz XII/8; *Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer*, Arbeitskräfteüberlassung 50; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 96ff.

⁷⁹ *Lang/Schuch/Staringer*, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 164 ff; *Kofler*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht Rz XII/8; *Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer*, Arbeitskräfteüberlassung 50; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 96ff.

⁸⁰ *Kofler*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht Rz XII/8.

⁸¹ EStR 2000 Rz 7596; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 98.

⁸² EStR 2000 Rz 7596; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 98.

3.3. Auswirkung der steuerlichen Ansässigkeit

Die Bestimmung der Ansässigkeit einer Person ist grundlegend für die Anwendung eines DBA gemäß dem OECD-Musterabkommens, da sie die Zuteilungsregeln für die Besteuerungsrechte zwischen den Vertragsstaaten bestimmt. Gemäß dem OECD-Musterabkommen haben beide Vertragsstaaten das Recht, ihre eigenen Steuergesetze auf die Einkünfte ihrer ansässigen Personen anzuwenden. Die Zuteilungsregeln des OECD-Musterabkommens verteilen dann die Besteuerungsrechte für bestimmte Einkunftsarten entweder auf den Ansässigkeitsstaat oder auf den Quellenstaat.⁸³

Durch die Bestimmung der Ansässigkeit ergibt sich in weiterer Folge, welcher Staat das Recht hat, jeweils bestimmte Steuern auf die Einkünfte der betreffenden Person zu erheben.⁸⁴

Auf die Zuteilung der Besteuerungsrechte für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wird in einem der nächsten Kapitel, Kapitel 5, detailliert eingegangen.

4. Betriebsstätten im nationalen und internationalen Steuerrecht

Um die Fragestellung „Kann durch Remote-Work oder Home-Office eine Betriebsstätte nach nationalem oder internationalem Recht begründet werden?“ beantworten zu können, wird in den nächsten Kapiteln näher auf die Betriebsstättendefinition im nationalen und internationalen Recht eingegangen. Auch die steuerliche Zuordnung von Einkünften und Ausgaben von Unternehmern sowie die örtliche Zuordnung von Arbeitnehmern und deren Einkünften erfolgt in erster Linie über die in den einzelnen Ländern unterhaltenen Betriebsstätten. Diese sind in den nationalen Steuervorschriften sowie in den internationalen Vorgaben zum Teil unterschiedlich geregelt.

4.1. Betriebsstättendefinition nach § 29 BAO

4.1.1. Definition

Im nationalen Recht ist der Betriebsstättenbegriff in § 29 BAO⁸⁵ definiert. Gemäß dieser Vorschrift müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein, um eine Betriebsstätte zu begründen.⁸⁶ Einerseits bedarf es einer festen örtlichen Anlage oder Einrichtung (örtliches Element).⁸⁷ Diese darf nicht nur von vorübergehender Dauer bestehen (zeitliches Element), und zusätzlich muss diese Anlage oder

⁸³ OECD-MA 2017; *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht (Stand 1.3.2015, rdb.at) I/1 Z 4 Rz 1; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 99.

⁸⁴ *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht (Stand 1.3.2015, rdb.at) I/1 Z 4 Rz 1; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 99.

⁸⁵ BAO 2022 § 29.

⁸⁶ *Binder*, Steuerrechtliche Auswirkungen von Mitarbeiterentsendungen aus Arbeitgeberperspektive, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis (2016) 48 ff; BAO 2022 § 29.

⁸⁷ *Binder*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 48 ff; BAO 2022 § 29.

Einrichtung der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 31 BAO⁸⁸ dienen (funktionelles Element). In § 29 Abs 2 BAO werden zusätzlich Beispiele angeführt, um die Definition des § 29 Abs 1 BAO zu konkretisieren. Somit gilt als Betriebsstätte insbesondere die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet. Hierzu findet man eine genauere Definition in § 27 Abs 2 BAO. Danach ist „Ort der Geschäftsleitung [...] der Ort anzunehmen, an dem sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet.“⁸⁹. Gemäß § 29 Abs 2 lit b BAO⁹⁰ werden Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schifffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und andere Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen, als mögliche Betriebsstätten betrachtet. Ein ständiger Vertreter im Sinne von § 29 Abs 2 lit b BAO ist eine Person, die aufgrund eines sachbezogenen Abhängigkeitsverhältnisses, das auf die jeweiligen Geschäfte abzielt, tätig wird und geschäftliche sachbezogene Anweisungen des Unternehmers erhält. Der Vertreter übernimmt in diesem Fall die Handlungen des Unternehmers, so dass die Handlungen des Vertreters als solche des Unternehmers erscheinen. Abhängigkeit bedeutet hier, dass der Vertreter an den geschäftlichen Willen des Unternehmers gebunden ist, wobei es nicht darauf ankommt, ob ein Dienstverhältnis besteht.⁹¹

4.1.2. Feste örtliche Anlage oder Einrichtung

Die feste örtliche Anlage oder Einrichtung entspricht dem statischen Element der Betriebsstätte. Diese feste örtliche Anlage oder Einrichtung muss regelmäßig eine dauerhafte Verbindung zu einem bestimmten Punkt auf der Erdoberfläche aufweisen. Zum Beispiel kann ein regelmäßig an einem Ort aufgestellter mobiler Verkaufsstand ausreichen, um eine Betriebsstätte darzustellen.⁹² Auch die Wohnung eines Unternehmers, insbesondere bei selbstständigen Vertretern, erfüllt die Voraussetzungen, wenn dort nicht nur vorübergehend und gelegentlich betriebliche Tätigkeiten durchgeführt werden.⁹³ Gleiches gilt für die Nutzung eines Home-Office durch einen Arbeitnehmer.

⁸⁸ Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 48 ff.

⁸⁹ BAO 2022 § 27 Abs 2; Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 48 ff.

⁹⁰ Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 48 ff.

⁹¹ Ritz, BAO⁶ (2017) § 29 Rz 2; Unger, zu § 29, in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Handbuch 136; VwGH 20.3.2007, 2006/17/0293; BAO 2022 § 29; In § 29 Abs 2 lit c BAO werden ergänzend Bauausführungen geregelt, § 30 BAO regelt ebenfalls weitere Sonderfälle von Betriebsstätten, auf die in dieser Arbeit aber nicht im Detail eingegangen wird, weil diese Sonderfälle für den Zusammenhang zwischen Betriebsstätte und Remote-Work nicht von Bedeutung sind; Petutschnig/Resenig, Homeoffice als Betriebsstätte im DBA-Recht, ÖStZ 2020, 214 ff; Ritz, BAO⁶ § 29 Rz 2; Unger, in Althuber/Tanzer/Unger (Hrsg), BAO: Handbuch 136; VwGH 31.5.2000, 97/13/0200; Mühlberger, Home-Office als Betriebsstätte, RFG 2020, 136 ff; Daurer/Ursprung-Steindl, Hilfsbetriebsstätten – „vor BEPS“ ist „nach BEPS“?, in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS, Hilfsbetriebsstätten (2017) 209; Ritz, BAO⁶ § 29 Rz 9; Sabara, Homeoffice mit Auslandsbezug – steuerrechtliche Aspekte, Lexis Briefings Personalrecht, Jänner 2021; Bleyer, Home-Office im Steuerrecht, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; BAO 2022 § 29.

⁹² Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ (2018) § 29 Rz 1 f; Ritz, BAO⁶ § 29 Rz 2; BMF 4. 1. 1999, EAS 1396.

⁹³ Stoll, BAO (1994) § 29 Rz 389.

Wenn der Arbeitgeber beispielsweise einen Laptop und ein Mobiltelefon für das Home-Office bereitstellt, kann darin bereits eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung gesehen werden, da diese der Ausübung des Betriebs dient.⁹⁴

4.1.3. Nicht nur vorübergehende Dauer

Damit eine Betriebsstätte begründet werden kann, darf die Tätigkeit nicht nur vorübergehend von dieser festen örtlichen Anlage oder Einrichtung aus erbracht werden. Die dauerhafte Präsenz ist ein entscheidendes Merkmal, um zu bestimmen, ob es sich um eine Betriebsstätte handelt. Eine vorübergehende Präsenz, die beispielsweise nur für Geschäftsreisen oder temporäre Projekte genutzt wird, wird in der Regel nicht als Betriebsstätte betrachtet.⁹⁵ Es gibt keine genaue Regelung wie lange eine Tätigkeit nur von vorübergehender Dauer ist. Diese Betrachtung ist immer vom Einzelfall abhängig und daher oft strittig. Als Richtlinie werden in der Judikatur häufig sechs Monate angesehen.⁹⁶ Eine Überschreitung dieser sechs Monate bedeutet in der Regel, dass von der Begründung einer Betriebsstätte ausgegangen werden kann.⁹⁷

Der Begriff der Betriebsstätte kann sie sowohl auf eine räumliche Komponente als auch eine personenbezogene Komponente beziehen. Während der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff gemäß § 29 BAO⁹⁸ ausschließlich auf den Ort bezogen ist, umfasst der Betriebsstättenbegriff im Rahmen vom OECD-Musterabkommen⁹⁹ (welcher im nächsten Kapitel 3.3. DBA-Betriebsstätten im Lichte des Art 5 OECD- bzw UN-Musterabkommen erläutert wird) sowohl eine örtliche Betriebsstätte (gemäß Art 5 Abs 1 bis 4 OECD-MA¹⁰⁰) als auch personenbezogene Vertreterbetriebsstätten (gemäß Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA¹⁰¹). Der Begriff ist in den Doppelbesteuerungsabkommen also weiter gefasst als derjenige gemäß § 29 BAO¹⁰², weil er auch Fälle einschließt, in denen jemand als ständiger Vertreter gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG tätig ist.¹⁰³ Dieser beispielhafte Unterschied zeigt, dass es wichtig ist der genauen Definition und Auslegung des Betriebsstättenbegriffs Beachtung zu schenken, da es hier national und international unterschiedliche Regelungen geben kann.

⁹⁴ BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte; *Aichstill/Beckenberger*, Das dauerhafte Homeoffice als Betriebsstätte, SWI 2021, 66 ff; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff.

⁹⁵ *Ritz*, BAO⁶, § 29 Rz 3; VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; BMF, Ausstellung als Betriebsstätte, SWI 2008, 58; *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021, 66 ff; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff.

⁹⁶ VwGH 21.5.1997, 96/14/0084.

⁹⁷ *Ritz*, BAO⁶, § 29 Rz 3; VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; BMF, Ausstellung als Betriebsstätte, SWI 2008, 58; *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021, 66 ff; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff.

⁹⁸ BAO 2022 § 29.

⁹⁹ Kommentar zum OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen - OECD-MK 2014 Art 5; OECD-MA 2017 Art 5.

¹⁰⁰ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 1-4.

¹⁰¹ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5-6.

¹⁰² BAO 2022 § 29.

¹⁰³ EStG 1988 § 98 Abs 1 Z 3.

4.1.4. Unmittelbar zur Ausübung des Betriebes dienend

Die feste örtliche Anlage oder Einrichtung muss der Ausübung des Betriebs oder des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes unmittelbar dienen. Dabei muss nicht darauf abgestellt werden, ob ein wesentlicher oder unwesentlicher Beitrag zum Erfolg des Gesamtunternehmens geleistet wird.¹⁰⁴ Geringfügige Tätigkeiten reichen somit für die Begründung einer inländischen Betriebsstätte aus, sofern alle anderen Merkmale kumuliert erfüllt sind.¹⁰⁵ Dient eine Adresse allerdings nur als reine Büroadresse – und somit der Entgegennahme und Weiterleitung der Post –, wird dadurch keine Betriebsstätte begründet.¹⁰⁶

4.2. Lohnsteuerbetriebsstätten nach § 81 EStG

Eine weitere, etwas abweichende, Definition des Betriebsstättenbegriffs aus dem nationalen Recht erfolgt in § 81 EStG.¹⁰⁷ Gemäß § 81 EStG gilt als lohnsteuerspezifische Betriebsstätte für den Steuerabzug vom Arbeitslohn jede vom Arbeitgeber im Inland für mehr als einen Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung der Tätigkeit des Arbeitnehmers dient.¹⁰⁸ Dabei gelten die Regelungen von § 29 Abs 2 BAO analog. Auch der Heimathafen österreichischer Handelsschiffe gilt als Betriebsstätte, sofern die Reederei im Inland keine Niederlassung hat.¹⁰⁹

Die Definition in § 81 EStG ist umfassender als jene in § 29 BAO, beispielsweise regelt sie eine zeitliche Komponente, den Mindestzeitraum von einem Monat. Zudem genügt es für eine lohnsteuerliche Betriebsstätte, dass die Anlage oder Einrichtung der Ausübung einer durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient, während § 29 BAO fordert, dass die Anlage oder Einrichtung einem Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienen muss.¹¹⁰

Folglich kann auch durch eine Tätigkeit im Home-Office eine Betriebsstätte für Zwecke der Lohnsteuer begründet werden, selbst wenn keine Betriebsstätte nach § 29 BAO oder dem internationalen Steuerrecht besteht.¹¹¹

¹⁰⁴ Ritz, BAO⁶, § 29 Rz 3.

¹⁰⁵ VwGH 1.10.1991, 90/14/0257.

¹⁰⁶ BMF 19.7.2001, EAS 1888; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Mühlberger, RFG 2020, 136 ff; Daurer/Ursprung-Steindl, in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS, Hilfsbetriebsstätten 209; Ritz, BAO⁶ § 29 Rz 4; Stauber/Sonnleitner, SWK-Spezial Einkommensteuer 2020, 116; BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, BMF-010221/0323-IV/8/2018.

¹⁰⁷ EStG 1988 § 81; Mühlberger, RFG 2020, 136 ff.

¹⁰⁸ EStG 1988 § 81.

¹⁰⁹ EStG 1988 § 81; BAO 2022 § 29 Abs 2.

¹¹⁰ Doralt, in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁹ (2005) § 81 Rz 13; Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 61.

¹¹¹ LStR 2002 Rz 106; BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; BAO 2022 § 29.

Bei Personalentsendungen (Aktivleistung) ist das damit verbundene Risiko, der Entstehung einer Lohnsteuerbetriebsstätte, normalerweise nicht relevant, weil nach Art 15 Abs 2 des OECD-Musterabkommens bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in der Regel nur dann österreichisches Steuerrecht hinsichtlich der Einkünfte der entsandten und im Ausland ansässigen Mitarbeiter anzuwenden ist, wenn die Tätigkeit eine Betriebsstätte im Sinne des internationalen Steuerrechts begründet und die Mitarbeiter innerhalb eines Kalenderjahres oder eines Zwölfmonatszeitraums nicht mehr als 183 Tage in Österreich anwesend sind.¹¹² Besteht keine österreichische Steuerpflicht aufgrund einer fehlenden Betriebsstätte im Sinne des internationalen Steuerrechts, entfällt auch eine mögliche Lohnsteuerpflicht, die lediglich dem Grunde nach bestehen könnte.¹¹³

4.3. DBA-Betriebsstätten im Lichte des Art 5 OECD- bzw UN-Musterabkommen

4.3.1. Definition

Im internationalen Steuerrecht ist der Betriebsstättenbegriff in Art 5 OECD-Musterabkommen definiert. Der Ausdruck „Betriebsstätte“ beschreibt demnach eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.¹¹⁴

Gemäß Judikatur des Finanzgericht Hamburgs zum¹¹⁵, gibt es ein Urteil, das besagt dass eine Betriebsstätte erst nach Ablauf von zwölf Monaten¹¹⁶ als errichtet angesehen wird. Auch für Bauausführungen und Montagen ist in Art 5 Abs 3 OECD-Musterabkommen eine Dauer von 12 Monaten vorgesehen.¹¹⁷ Für alle andere Formen der Betriebsstätte wird jedoch überwiegend die Auffassung vertreten, dass bereits nach sechs Monaten eine Betriebsstätte begründet werden kann.¹¹⁸

Der Betriebsstättenbegriff im OECD-Musterabkommen umfasst auch die Personalkomponente, auf diese Unterscheidung ist bereits im Kapitel 3.1.¹¹⁹ beispielhaft eingegangen worden.

¹¹² OECD-MA 2017 Art 15 Abs 2.

¹¹³ *Binder*, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 62.

¹¹⁴ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 1; Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Betriebsstaette_im_internationalen_Steuerrecht.html (22.6.2023). *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020; *Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht 187; *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021; *Bendlinger*, in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 5 Rz 10.

¹¹⁵ Finanzgericht Hamburg Urteil v. 22.11.2001 - I 6/96 EFG 2002 S 445; OECD-MK Art 5; OECD-MA 2017 Art 5.

¹¹⁶ Finanzgericht Hamburg Urteil v. 22.11.2001 - I 6/96 EFG 2002 S 445; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020.

¹¹⁷ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 3.

¹¹⁸ OECD-MK Art 5 Z 28; EAS 350; EAS 501; EAS 1234 betr. Geräteausgabestellen; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020; *Haslehner*, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht 187; *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021; *Bendlinger*, in *Aigner/Kofler/Tumpel* DBA² Art 5 Rz 10.

¹¹⁹ Kapitel 3.1. Betriebsstättendefinition nach § 29 BAO.

Zu beachten ist, dass diese abkommensrechtliche Definition des Betriebsstättenbegriffs unabhängig vom nationalen Recht zu interpretieren ist.¹²⁰ Die Prüfung nach Abkommensrecht (DBA) erfolgt immer dann als zweiter Prüfschritt, wenn nach nationalem Recht eine Begründung der Betriebsstätte bejaht wird.¹²¹

Eine Betriebsstätte wird nach Art 5 OECD-Musterabkommen dann begründet, wenn „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“¹²² In den folgenden Ausführungen wird sowohl der Begriff Geschäftseinrichtung als auch die Dauerhaftigkeit, das Ausüben einer unternehmerischen Tätigkeit und die Verfügungsmacht des Unternehmens näher erörtert. Letztere spielt vor allem bei der Begründung einer Betriebsstätte durch Home-Office eine große Rolle. Im internationalen Steuerrecht ist der Betriebsstättenbegriff überwiegend enger gefasst als im nationalen Recht.¹²³ Alle vier Kriterien müssen kumulativ erfüllt werden, um eine Betriebsstätte zu begründen.¹²⁴

4.3.2. Vorliegen einer „festen“ Geschäftseinrichtung

Eine Geschäftseinrichtung nach Art 5 OECD-Musterabkommen umfasst sowohl Räumlichkeiten, Einrichtungen und Anlagen als auch einfach einen gewissen Platz, der dem Unternehmen zur Verfügung gestellt wird. Dies wird in den Absätzen 2 und 4 ausführlich erläutert. Absatz 3 hingegen regelt das Vorliegen einer Betriebsstätte im Zusammenhang mit Bauausführungen, auf diesen Teil wird im Zuge dieser Arbeit aber nicht eingegangen, da dieser Teil für Remote-Work von keiner Bedeutung ist.¹²⁵

Entscheidend für die örtliche Einordnung ist die Verbindung der Gegenstände der Einrichtung mit einem spezifischen Punkt auf der Erdoberfläche.¹²⁶ Diese Definition umfasst die Gesamtheit der dem Betrieb dienenden körperlichen Sachen, somit sowohl Grundstücke als auch Einrichtungsgegenstände, die Geschäftseinrichtung muss daher körperlich und fest sein. „So kann sogar ein leerer Raum, in dem

¹²⁰ Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 54; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021; Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel DBA² Art 5 Rz 10.

¹²¹ Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 54; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020; Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht 187; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021; Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel DBA² Art 5 Rz 10.

¹²² OECD-MA 2017 Art 5 Abs 1; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020.

¹²³ UFS 16.5.2011, RV/0787-L/10; EAS 2754; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020.

¹²⁴ OECD-MA 2017 Art 5; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Mühlberger, RFG 2020, 136 ff; Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel DBA² Art 5 Rz 10; Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009) 182 mwN; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; OECD-MK Art 5 Rz 6; Sabara, Lexis Briefings Personalrecht; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Betriebsstaette_im_internationalen_Steuerrecht.html (22.6.2023).

¹²⁵ Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Mühlberger, RFG 2020, 136 ff.

¹²⁶ OECD-MK Art 5 Rz 5; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff.

die Tätigkeit des Unternehmens ausgeübt wird, eine Betriebsstätte begründen.“¹²⁷ Diese Definition ist maßgeblich für das Begründen einer Betriebsstätte durch eine Home-Office Tätigkeit.¹²⁸

4.3.3. Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit durch die Betriebsstätte

Gemäß Art 5 Abs 1 des OECD-Musterabkommens muss eine Geschäftseinrichtung als funktionales Mittel zur Ausübung der Geschäftstätigkeit dienen.¹²⁹ Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Einrichtung einen Beitrag zur Gewinnerzielung leistet oder mit ihr wesentliche Geschäftstätigkeiten ausgeübt werden.¹³⁰ Die Beurteilung hängt von den Umständen des Einzelfalls ab, wobei bereits bei kleineren geschäftlichen Tätigkeiten die Schwelle überschritten sein kann.¹³¹ Falls jedoch diese Tätigkeiten unterhalb der Schwelle bleiben und lediglich als Hilfstätigkeiten oder vorbereitende Tätigkeiten angesehen werden können, ist die Ausnahme nach Art 5 Abs 4 des OECD-Musterabkommens anwendbar.¹³² Die Unterscheidung zwischen beiden Kriterien kann anhand ihrer zeitlichen Abfolge vorgenommen werden: Vorbereitende Tätigkeiten finden vor der eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit statt, während Hilfstätigkeiten währenddessen oder danach ausgeführt werden.¹³³ Sobald die Ausnahme nach Art 5 Abs 4 des OECD-Musterabkommens anwendbar ist, liegt selbst dann keine Betriebsstätte vor, wenn alle anderen Kriterien zur Begründung einer Betriebsstätte erfüllt sind.¹³⁴

4.3.4. Dauerhaftigkeit

Auch im Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-Musterabkommen ist eine gewisse Dauerhaftigkeit vorgesehen, welche aber nicht weiter definiert ist. Art 5 Abs 3 OECD-Musterabkommen regelt eine Frist betreffend Bauausführungen und Montagen. Bauausführungen und Montagen gelten nur dann als Betriebsstätte, wenn diese eine Dauer von zwölf Monaten überschreiten.¹³⁵ Diese Regelung ist aber nach der überwiegenden Lehre als „lex specialis“ zu sehen, und kann daher nicht analog auf andere Sachverhalte, wie etwa Home-Office-Tätigkeiten, angewendet werden.¹³⁶ Die OECD hält im

¹²⁷ Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 15; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff.

¹²⁸ Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; OECD-MK Art 5 Rz 4; Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 15.

¹²⁹ Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 14; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; OECD-MA 2017 Art 5 Abs 1.

¹³⁰ OECD-MK Art 5 Rz 7; VwGH 1. 10. 1991, 90/14/0257; VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht 187.

¹³¹ Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff.

¹³² OECD-MK Art 5 Rz 58; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; OECD-MA 2017 Art 5 Abs 4.

¹³³ Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009) 195; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff.

¹³⁴ OECD-MK Art 5 Rz 60; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; OECD-MA 2017 Art 5 Abs 4.

¹³⁵ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 3.

¹³⁶ Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht 187; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020.

Musterkommentar fest, dass keine explizite Zeitdauer erforderlich ist, sondern eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen ist.¹³⁷

Im Falle wiederholter Benutzungen kann selbst eine Nutzungsdauer von weniger als 6 Monaten eine Betriebsstätte begründen, sofern die Tätigkeiten, die in der örtlichen Einrichtung ausgeübt werden, voraussichtlich über einen längeren Zeitraum andauern und es in Bezug auf die Art der Geschäftstätigkeit einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Nutzungen gibt.¹³⁸ In solchen Fällen muss die Zeitspanne, über die die Einrichtung genutzt wird, in Verbindung mit der Anzahl der Nutzungen (möglicherweise über mehrere Kalenderjahre hinweg) betrachtet werden.¹³⁹ Beispiele hierfür werden unter anderem in den Verrechnungspreisrichtlinien 2021 genannt.¹⁴⁰

Wenn beispielsweise eine ausländische Filmproduktionsgesellschaft in Österreich ein Produktionsbüro mietet, um von dort aus die Dreharbeiten für eine 13-teilige Fernsehserie durchzuführen, dann wird auch dann eine inländische Betriebsstätte für die ausländische Filmproduktionsgesellschaft angenommen, wenn die einzelnen Drehabschnitte weniger als sechs Monate pro Jahr über mehrere Jahre andauern.¹⁴¹ Ähnlich können auch wiederholte saisonale Hotelanmietungen durch Reisebüros eine Betriebsstätte begründen, sofern in den Hotels die Betreuung der Touristen durch das Reisebüro erfolgt.¹⁴² Weitere Beispiele für Betriebsstätten sind eine Wohnung, die alle 14 Tage für Pflégetätigkeiten genutzt wird,¹⁴³ ein Standplatz auf einem regelmäßig stattfindenden Wochenmarkt, der 40-mal pro Jahr wiederkehrend genutzt wird¹⁴⁴, oder der Verkauf von Blumen eines fahrenden Händlers an immer dem gleichen Platz.¹⁴⁵ In all diesen Fällen entsteht eine Betriebsstätte.¹⁴⁶

In speziellen Situationen kann auch eine Einrichtung, die weniger als sechs Monate genutzt wird oder nur einmalig genutzt wird, den Charakter einer Betriebsstätte aufweisen. Dies trifft zu, wenn die Aktivitäten insgesamt nur für kurze Zeit geplant sind und ausschließlich in einem bestimmten Land durchgeführt werden.¹⁴⁷ Dies kann auch der Fall sein, wenn eine Zweigniederlassung mit Betriebsstätten Charakter eröffnet wird, aber aus unvorhergesehenen Gründen noch vor Ablauf der

¹³⁷ OECD-MK Art 5 Rz 28; *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021, 66 ff; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff; *Bendlinger*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art 5 Rz 29.

¹³⁸ OECD-MK Art 5 Abs 22.

¹³⁹ OECD-MK Art 5 Abs 28 f.

¹⁴⁰ Verrechnungspreisrichtlinien 2021 – VPR 2021 RZ 257 f, Richtlinie des BMF vom 07.10.2021, 2021-0.586.616, BMF-AV Nr. 140/2021.

¹⁴¹ EAS 2382; VPR 2021 RZ 257 f.

¹⁴² EAS 1979; VPR 2021 RZ 257 f.

¹⁴³ EAS 2966; VPR 2021 RZ 257 f.

¹⁴⁴ EAS 2629; OECD-MK Art 5 Abs 23; VPR 2021 RZ 257 f.

¹⁴⁵ Salzburger Steuerdialog 2009 Internationales Steuerrecht.

¹⁴⁶ VPR 2021 RZ 257 f.

¹⁴⁷ OECD-MK Art 5 Abs 30; VPR 2021 RZ 257 f.

sechs Monate wieder aufgegeben werden muss, beispielsweise weil die Rentabilität der gut gestarteten Geschäfte durch einen neu auftretenden Konkurrenten nachhaltig beeinträchtigt wird.¹⁴⁸

4.3.5. Verfügungsmacht des Unternehmens

Auch Art 5 OECD-Musterabkommen fordert eine gewisse Verfügungsmacht des Unternehmers. Ähnlich wie § 29 BAO, ist aber auch hier diese Verfügungsmacht nicht weiter definiert. Der OECD-Musterkommentar führt hierzu aus, dass eine Betriebsstätte nicht bereits durch die bloße Präsenz eines Unternehmens vorliegen kann.¹⁴⁹ Vielmehr ist diese nach den Merkmalen wie das Ausmaß der tatsächlichen Präsenz des Unternehmens vor Ort und die dort ausgeübte Tätigkeit zu beurteilen. Somit geht die Definition von einer effektiven Verfügungsmacht aus. Damit eine Geschäftseinrichtung als Betriebsstätte angesehen werden kann, muss sie sich in der nicht nur vorübergehenden Verfügungsgewalt des Unternehmens befinden. Eine dauerhafte Verfügungsgewalt liegt vor, wenn der Unternehmer über eine Rechtsposition verfügt, die ihm nicht so einfach entzogen werden kann.¹⁵⁰

In Fällen einer lediglich sporadischen oder gelegentlichen Nutzung¹⁵¹ oder der bloßen Mitbenutzung von Räumen besteht in der Regel keine dauerhafte Verfügungsmöglichkeit.¹⁵² Aus diesem Grund führt beispielsweise die bloße Mitbenutzung einer Computeranlage, die im Eigentum eines Dritten steht, durch einen ausländischen Internet-Anbieter nicht zu einer inländischen Betriebsstätte.¹⁵³ Wenn ein Unternehmen jedoch einem Unternehmensberater ständig einen ihrer Geschäftsräume zur Verfügung stellt, kann eine Betriebsstätte vorliegen, selbst wenn der Raum unversperrt bleibt.¹⁵⁴

Die Annahme einer Verfügungsmacht erfordert nicht zwingend, dass Anlagen, Einrichtungen usw im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet wurden. Es genügt vielmehr, dass sie für die Zwecke seines Unternehmens ständig zur Verfügung stehen.¹⁵⁵ Weitere Beispiele zur Verfügungsmacht des Unternehmens wären sind:

Durch die regelmäßige und dauerhafte Anwesenheit eines Anstreichers in einem großen Bürogebäude seines Hauptauftraggebers, wo er über eine feste Einrichtung verfügt und dreimal wöchentlich Malerarbeiten ausführt, entsteht eine Betriebsstätte.¹⁵⁶ Im Gegensatz dazu begründen die

¹⁴⁸ VPR 2021 RZ 257 f.

¹⁴⁹ OECD-MK Art 5 Rz 12.

¹⁵⁰ *Bendlinger*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 5 Rz 31; *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021, 66 ff; *Bendlinger*, in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 5 Rz 29; OECD-MK Art 5 Rz 10; OECD-MK Art 5 Rz 11; OECD-MK Art 5 Rz 4.1; UFS 24.10.2003, RV/0606-S/02; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff.

¹⁵¹ EAS 350; EAS 2966; EAS 3323; EAS 3415; VPR 2021 RZ 259.

¹⁵² EAS 437; EAS 993; EAS 1613; EAS 3261; EAS 3391; VPR 2021 RZ 259.

¹⁵³ EAS 926; VPR 2021 RZ 259.

¹⁵⁴ VwGH 21.5.1997, 96/14/0084; OECD-MK Art 5 Z 25; VPR 2021 RZ 259.

¹⁵⁵ VwGH 25.11.1992, 91/13/0144; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118; VPR 2021 RZ 259.

¹⁵⁶ OECD-MK Art 5 Z 17 und 24; EAS 3391; VPR 2021 RZ 260.

Räumlichkeiten eines Kunden, die ein Unternehmer regelmäßig besucht, um Bestellungen aufzunehmen und dabei den Einkaufsleiter im dessen Büro trifft, keine Betriebsstätte nach Art 5 Abs 1 OECD-MA, da sie gemäß Art 5 Z 14 OECD-MK nicht in der Verfügungsmacht des Unternehmers stehen.¹⁵⁷

Das dauerhafte Zuteilen eines bestimmten Arbeitsplatzes in einem Großraumbüro führt ebenfalls zur Entstehung einer Betriebsstätte.¹⁵⁸ Die Betriebsstätte entsteht, weil der zugewiesene Arbeitsplatz örtlich festgelegt ist und die Verfügungsmacht darüber ausschließlich dem Arbeitnehmer obliegt. Andere Mitarbeiter können von der Nutzung dieses Arbeitsplatzes ausgeschlossen werden, wodurch eine abgegrenzte räumliche Verfügungsmacht entsteht. Die Eigenschaft einer Betriebsstätte kann nicht verneint werden, indem darauf hingewiesen wird, dass der Büroraum gemeinsam genutzt wird. Denn die Betriebsstätte bezieht sich nicht auf den gesamten Büroraum, sondern speziell auf den dauerhaft zugewiesenen Arbeitsplatz. Dies soll auch gelten, wenn der Arbeitsplatz in einem flexiblen Großraumbüro liegt.¹⁵⁹

4.3.6. Vertreterbetriebsstätte

Das Update 2017 des OECD-Musterabkommens, das auf den Vorgaben des BEPS-Aktionspunkts 7 basiert, sieht eine vollständige Überarbeitung des Begriffs der "Betriebsstätte" vor.¹⁶⁰ Betroffen davon sind unter anderem die Vertreterbetriebsstätten.¹⁶¹ Eine Vertreterbetriebsstätte wird begründet, wenn eine Person für ein Unternehmen tätig ist und gewöhnlich Verträge abschließt oder eine wesentliche Rolle bei deren Abschluss spielt, die routinemäßig ohne wesentliche Änderung durch das Unternehmen geschlossen werden. Die Betriebsstätteneigenschaft wird dabei angenommen, wenn die folgenden Bedingungen erfüllt sind:

- a) Die Verträge werden im Namen des Unternehmens abgeschlossen, oder
- b) Die Verträge dienen der Übertragung von Eigentum oder der Einräumung des Nutzungsrechts an Vermögen, das im Eigentum des Unternehmens steht oder zu dessen Nutzung das Unternehmen berechtigt ist, oder
- c) Die Verträge beinhalten Dienstleistungen, die von diesem Unternehmen zu erbringen sind.

¹⁵⁷ VPR 2021 RZ 260.

¹⁵⁸ EAS 1613; EAS 1941; EAS 1969; VPR 2021 RZ 261.

¹⁵⁹ OECD-MK Art 5 Z 25; VPR 2021 RZ 261.

¹⁶⁰ *Bendlinger*, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 ff; *Bendlinger*, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017, 359 ff.

¹⁶¹ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 idF Update 2017.

Die Neufassung des Art 5 Abs 5 des OECD-Musterabkommen¹⁶² im Update von 2017 hat eine wesentliche Erweiterung des Tatbestandes gebracht.

So waren etwa in Art 5 Abs 6 des OECD-Musterabkommen¹⁶³ vor dem Update Makler, Kommissionäre und andere unabhängige Vertreter ausdrücklich von der Vertreterbetriebsstätte ausgenommen. Im OECD-Musterabkommen Update von 2017 ist diese Ausnahme entfallen. Nach der aktuellen Fassung von Art 5 Abs 6 gilt Abs 5 nicht, wenn eine Person, die für ein Unternehmen eines Vertragsstaates eines DBAs im anderen Vertragsstaat des DBAs tätig ist, als unabhängiger Vertreter im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit für das Unternehmen im erstgenannten Vertragsstaat tätig ist. Wenn eine Person jedoch ausschließlich oder nahezu ausschließlich für ein oder mehrere eng verbundene Unternehmen tätig ist, gilt sie in Bezug auf diese Unternehmen nicht als unabhängiger Vertreter im Sinne dieses Absatzes.¹⁶⁴

Die neue Definition des Art 5 Abs 5 und Abs 6 lautet daher zusammengefasst wie folgt:¹⁶⁵ Wenn eine Person, die für ein Unternehmen arbeitet und in einem Vertragsstaat die Vollmacht hat, Verträge im Namen des Unternehmens abzuschließen und dies auch regelmäßig tut, wird das Unternehmen so behandelt, als hätte es dort eine Betriebsstätte. Dies gilt jedoch nicht, wenn sich die Tätigkeiten auf die in Abs 4¹⁶⁶ genannten beschränken und keine Betriebsstätte darstellen würden.¹⁶⁷

Eine Person wird daher als "abhängiger Vertreter" betrachtet, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Die Person ist in einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)-Staat für ein Unternehmen tätig.
- Die Person schließt in dieser Rolle gewöhnlich Verträge ab oder spielt die führende Rolle, die zum Abschluss von Verträgen führt.
- Die abgeschlossenen Verträge werden regelmäßig und ohne wesentliche Änderungen vom Unternehmen (dem Geschäftsherrn) übernommen.¹⁶⁸

In diesem Kontext ist keine Abschlussvollmacht mehr erforderlich. Die Verträge können entweder im Namen des Unternehmens als dessen Vertreter (Art 5 Abs 5 lit a des OECD-MA 2017) oder im eigenen

¹⁶² OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5.

¹⁶³ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und 6.

¹⁶⁴ *Bendlinger*, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450 ff; Die Vertreterbetriebsstätte, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Vertreterbetriebsstaette.html (8.5.2023).

¹⁶⁵ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und 6; VPR 2021 RZ 261.

¹⁶⁶ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 4.

¹⁶⁷ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und Abs 6.

¹⁶⁸ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und Abs 6; VPR 2021 RZ 261; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴ (2021), 289 ff; *Bendlinger*, Vertreterbetriebsstätten und deren steuerliche Folgen unter Berücksichtigung der Österreichischen VPR 2020, Wirtschaftstreuhänder 2021, 3.

Namen, aber auf fremde Rechnung als Kommissionär (Art 5 Abs 5 lit b des OECD-MA 2017) für Waren oder Dienstleistungen (Art 5 Abs 5 lit c des OECD-MA 2017) abgeschlossen werden. Es sei jedoch zu beachten, dass Tätigkeiten, die als Hilfstätigkeiten im Sinne von Art 5 Abs 4 des OECD-MA 2017 qualifiziert werden können, von dieser Regelung ausgenommen sind.¹⁶⁹

Die im Musterabkommen genannte Person (der Vertreter) kann nicht nur eine natürliche Person sein. Auch juristische Personen und Personenvereinigungen sind unter den Begriff zu subsumieren. Eine Tochtergesellschaft kann unter bestimmten Bedingungen als Vertreter des Mutterunternehmens fungieren, wenn ein Abhängigkeitsverhältnis besteht, bei dem die Person eingehenden geschäftlichen Weisungen und Kontrollen durch das vertretene Unternehmen unterliegt. Diese Bindung besteht bei Arbeitnehmern automatisch, kann aber auch bei Gewerbetreibenden vorliegen, die verpflichtet sind, die Vorschriften und Geschäftsbedingungen des vertretenen Unternehmens zu beachten.¹⁷⁰

Eine Abschlussvollmacht, bzw die Befugnis oder das Recht einer Person, im Namen eines anderen (meistens eines Unternehmens oder Geschäftsherrn) Verträge oder Vereinbarungen abzuschließen, liegt jedenfalls vor, wenn die Person berechtigt ist, rechtsverbindliche Verträge für das vertretene Unternehmen abzuschließen. Eine wirtschaftliche Abschlussvollmacht im Sinne des OECD-Musterabkommens liegt aber auch dann vor, wenn die Person berechtigt ist, alle Einzelheiten eines Vertrages verbindlich für das vertretene Unternehmen auszuverhandeln und lediglich die Unterschrift von einer anderen Person vollzogen werden muss. Ein Praxisbeispiel für eine solche wirtschaftliche Abschlussvollmacht wäre etwa ein standardisiertes Bestellverfahren, bei denen der Kunde davon ausgehen kann, dass er die Waren mit seiner Unterschrift auf dem Bestellschein gekauft hat. In einer solchen Situation liegt eine Abschlussvollmacht im wirtschaftlichen Sinn vor, da ein gültiger Kaufvertrag mit dem Kunden zustande gekommen ist. Die Vollmacht muss Verträge über Tätigkeiten betreffen, die die eigentliche operative Tätigkeit des vertretenen Unternehmens darstellt.¹⁷¹

Gemäß dem Prinzip der Subsidiarität der Vertreterbetriebsstätte haben die allgemeinen Regeln über die Betriebsstätte Vorrang vor den Bestimmungen über die Vertreterbetriebsstätte. Das bedeutet, dass zunächst geprüft wird, ob eine Betriebsstätte nach den allgemeinen Vorschriften vorhanden ist, wie zB eine Repräsentanz, Zweigniederlassung oder Werkstätte. Nur wenn keine Betriebsstätte nach

¹⁶⁹ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und Abs 6; VPR 2021 RZ 261; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴, 289ff; *Bendlinger*, Wirtschaftstreuhand 2021, 3.

¹⁷⁰ Die Vertreterbetriebsstätte, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Vertreterbetriebsstaette.html (8.5.2023); OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und Abs 6; VPR 2021 RZ 261; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴, 289ff; *Bendlinger*, Wirtschaftstreuhand 2021, 3.

¹⁷¹ Die Vertreterbetriebsstätte, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Vertreterbetriebsstaette.html (8.5.2023); OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und Abs 6; VPR 2021 RZ 276; OECD-MK Art 5 Z 3 Satz 3 und 4; *Bendlinger*, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴, 289ff; *Bendlinger*, Wirtschaftstreuhand 2021, 3, EAS 877; EAS 1051; EAS 1682; EAS 1866; EAS 1884.

den allgemeinen Vorschriften vorliegt, wird geprüft, ob möglicherweise eine Vertreterbetriebsstätte besteht.¹⁷² In Zusammenhang mit der Begründung einer solchen Vertreterbetriebsstätte ist muss man bei der Person, des Vertreters, unterscheiden, ob es sich um einen unabhängigen oder einen abhängigen Vertreter handelt. Die obige Definition einer Vertreterbetriebsstätte setzt das Vorliegen eines abhängigen Vertreters voraus, im Gegensatz dazu begründet die Tätigkeit eines unabhängigen Vertreters keine Vertreterbetriebsstätte.

Zudem ist bei der Beurteilung des Vorliegens einer Vertreterbetriebsstätte neben dem jeweiligen nationalen Recht stets die konkrete Regelung im anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten. So gilt beispielsweise nach manchen DBAs die Tätigkeit eines Versicherungsmaklers mit Abschlussvollmacht als Betriebsstätte für das vertretene Unternehmen (zB Niederlande, Belgien, Frankreich, Luxemburg).¹⁷³

4.3.7. Dienstleistungsbetriebsstätte

Einige neue Doppelbesteuerungsabkommen, die von Österreich abgeschlossen wurden, weichen von der üblichen Betriebsstättenbegründung ab, indem sie die physische Präsenz von Mitarbeitern in Österreich im Zusammenhang mit Beratungsleistungen als ausreichend betrachten, um eine Betriebsstätte zu begründen. Dies wird als "Dienstleistungsbetriebsstätte" bezeichnet.¹⁷⁴

4.3.8. Betriebsstätten iZm vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten

Auch die beiden weiteren Tatbestandteile des Art 5 OECD-Musterabkommen wurden im Update 2017 des OECD-Musterabkommen entsprechend den Vorgaben des BEPS-Aktionspunktes 7 neu gefasst.¹⁷⁵ So etwa die Hilfsbetriebsstätten (Art 5 Abs 4 OECD-Musterabkommen idF Update 2017): Die in Art 5 Abs 4 OECD-Musterabkommen vom Betriebsstättenbegriff ausgenommenen Hilfs- und Nebentätigkeiten (Lager zur Ausstellung oder Auslieferung, Warenbestände, feste Geschäftseinrichtungen, die dem Einkauf oder der Informationsbeschaffung dienen-, etc) müssen nach dem Gesamtbild der Tätigkeit vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten sein. Dies wird durch den abschließenden Teilzusatz zu Art 4 Abs 1 Satz 2 OECD-Musterabkommen idF Update 2017 bewirkt, wonach die demonstrative Aufzählung in Art 5 Abs 4 lit a bis f OECD-Musterabkommen unter den

¹⁷² Die Vertreterbetriebsstätte, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Vertreterbetriebsstaette.html (8.5.2023); Bendlinger, SWI 2017, 450 ff; Mühlberger, RFG 2020, 136 ff; OECD-MA 2017 Art 5 Abs 5 und Abs 6; VPR 2021 RZ 261; Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts⁴, 289ff; Bendlinger, Wirtschaftstreuhänder 2021, 3.

¹⁷³ Mühlberger, RFG 2020, 136 ff; Die Vertreterbetriebsstätte, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Vertreterbetriebsstaette.html (8.5.2023).

¹⁷⁴ Zb Art 5 Abs 3 lit b der mit China, Indonesien, Mexiko und Singapur abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen. Das DBA Österreich/Tschechien umfasst neben Beratungsleistungen auch Geschäftsführungstätigkeiten als betriebsstättenbegründende Tätigkeiten im Rahmen einer Dienstleistungsbetriebsstätte; Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 52; VPR 2021 RZ 263.

¹⁷⁵ Bendlinger, ÖStZ 2017, 9 ff; Bendlinger, RdW 2017, 359 ff.

Vorbehalt gestellt wird, dass diese Aktivitäten, oder im Fall der Art 5 Abs 4 lit f OECD-Musterabkommen die Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung, von vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.¹⁷⁶

Außerdem sieht Art 5 Abs 4a OECD-Musterabkommen idF Update 2017 eine Konzernbetrachtung bei Hilfsbetriebsstätten vor. Nach der in einem neuen Absatz vorgesehenen „Anti-Fragmentierungs-Regel“ sollen Tätigkeiten verschiedener verbundener Unternehmen in einem DBA-Staat nämlich in einer Gesamtschau berücksichtigt werden, um so die Aufteilung wirtschaftlich zusammengehöriger Aktivitäten zwecks Vermeidung von Betriebsstättenbegründungen zu verhindern.¹⁷⁷ Die neue Definition des Art 5 Abs 4 lautet daher zusammengefasst folgendermaßen¹⁷⁸:

Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-Musterabkommen stellen keine Betriebsstätte dar. Die Aufzählung in Art 5 Abs 4 OECD-Musterabkommen ist allerdings nicht abschließend und umfasst gem Art 5 Abs 4 lit e OECD-Musterabkommen zusätzlich alle Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen.¹⁷⁹ Selbst wenn durch die feste Geschäftseinrichtung ganz oder teilweise die Tätigkeit des Unternehmens ausgeführt wird, ist bei einer Tätigkeit mit vorbereitendem oder unterstützendem Charakter somit nicht von einer Betriebsstätte auszugehen. Während es sich bei vorbereitenden Tätigkeiten um solche handelt, die der Haupttätigkeit vorausgehen (zB Planungsaufgaben), begleiten Hilfstätigkeiten die Haupttätigkeit oder sind dieser nachgestellt.¹⁸⁰ Die Arbeit ist anhand der Kerntätigkeit des Unternehmens zu beurteilen.¹⁸¹ So stellen Einrichtungen, die für das Unternehmen werben, Informationen erteilen oder wissenschaftliche Forschung betreiben, meist vorbereitende oder unterstützende Tätigkeiten dar.¹⁸² Die im Home-Office ausgeübten Tätigkeiten werden in der Praxis aufgrund ihres unterstützenden Charakters oft als Hilfsbetriebsstätten zu qualifizieren sein.¹⁸³ Es sind jedoch immer die Umstände des Einzelfalles zu beachten.¹⁸⁴

Fazit

¹⁷⁶ Bendlinger, ÖStZ 2017, 9 ff; Bendlinger, RdW 2017, 359 ff.

¹⁷⁷ Bendlinger, SWI 2017, 450 ff.

¹⁷⁸ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 4.

¹⁷⁹ OECD-MK Art 5 Rz 58.

¹⁸⁰ Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht 195.

¹⁸¹ OECD-MK Art 5 Rz 60; Binder, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 51.

¹⁸² Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 5 Rz 354.

¹⁸³ OECD-MK Art 5 Rz 19.

¹⁸⁴ Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Sabara, Lexis Briefings Personalrecht; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

Eine ausländische Geschäftseinrichtung, einschließlich eines Home-Office, begründet dann eine Betriebsstätte in diesem Staat, wenn alle Voraussetzungen gemäß Art 5 Abs 1 des OECD-Musterabkommens erfüllt sind und keine vorbereitende oder unterstützende Tätigkeiten gemäß Art 5 Abs 4 des OECD-Musterabkommens vorliegen.¹⁸⁵ Wenn ein Unternehmen seine Geschäftstätigkeit in einem anderen Staat durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt, können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, soweit sie dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind.¹⁸⁶ Der Ansässigkeitsstaat des Unternehmens vermeidet die mehrfache Besteuerung der Gewinne einer Betriebsstätte gemäß den Bestimmungen von Art 23 A (Befreiungsmethode)¹⁸⁷ oder Art 23 B (Anrechnungsmethode)¹⁸⁸ des OECD-Musterabkommens. Dadurch wird sichergestellt, dass die Gewinne der Betriebsstätte nur einmal besteuert werden, entweder nur im Tätigkeitsstaat der Betriebsstätte oder ergänzend im Ansässigkeitsstaat des Unternehmens unter Anrechnung der Steuer des Tätigkeitsstaates, je nachdem welches Verfahren angewendet wird.¹⁸⁹

4.4. Begründung einer Betriebsstätte durch „Home-Office“

Wie in der Einleitung erwähnt, hat sich vor allem in den letzten Jahren ein starker Trend zu Remote-Work, oder auch Arbeiten im Home-Office, abgezeichnet. Ungeachtet der vielen persönlichen und beruflichen Vorteile, die sich durch die flexiblere Arbeitswelt sowohl für Arbeitnehmer als auch Arbeitgeber entwickeln, ergeben sich daraus aber steuerrechtliche Probleme. Wenn ein Home-Office langfristig eingerichtet wird, könnte es als Betriebsstätte im Sinne von § 29 BAO und Art 5 OECD-Musterabkommen gelten. Für beschränkt steuerpflichtige Unternehmer in Österreich könnte das Home-Office von Arbeitnehmern aufgrund von § 29 BAO eine inländische Betriebsstätte darstellen, weiters sind die Bestimmungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens zu beachten. Eine Betriebsstätte, die durch vermehrte Nutzung eines Home-Office entsteht, könnte somit als Steueransatzpunkt für die Verteilung von Unternehmensgewinnen dienen.¹⁹⁰ Wie ein Blick in das Archiv zeigt, ist das Problem einer derartigen Home-Office-Betriebsstätte auch nicht neu. Bereits im Jahr 1995 gab es Urteile des VwGH, die eine inländische Betriebsstätte auch in der privaten Wohnung eines Arbeitnehmers als begründet ansehen.¹⁹¹

¹⁸⁵ OECD-MA 2017 Art 5 Abs 1 und Abs 4.

¹⁸⁶ OECD-MA 2017 Art 7.

¹⁸⁷ OECD-MA 2017 Art 23 A.

¹⁸⁸ OECD-MA 2017 Art 23 B.

¹⁸⁹ *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff; Auf diese Punkte wird im weiteren Verlauf dieser Arbeit noch detaillierter eingegangen: Kapitel 5.2.1. Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt; Kapitel 5.2.2. Anrechnungsmethode.

¹⁹⁰ *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021, 66 ff; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff.

¹⁹¹ VwGH 12.12.1995, 94/14/0060; *Häusler*, Homeoffice als Wunsch des Mitarbeiters – DBA rechtliche Erwägungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, SWI 2021, 60 ff; Die Homeoffice Betriebsstätte, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-betriebsstaette.html> (22,6,2023); *Sabara*, Lexis Briefings Personalrecht, Jänner 2021.

4.4.1. Home-Office-Tätigkeiten iZm dem Betriebsstättenbegriff nach § 29 BAO

Wie bereits im Kapitel 3.1.¹⁹² erläutert, stellt der Betriebsstättenbegriff nach § 29 BAO auf die drei Merkmale einer festen örtlichen Anlage oder Einrichtung, der nicht nur vorübergehenden Dauer sowie der unmittelbar zur Ausübung des Betriebs dienenden Tätigkeit ab. Nach dem reinen Wortlaut des § 29 BAO werden diese Merkmale von der Wohnung des Arbeitnehmers erfüllt, sofern dort nicht nur vorübergehend und gelegentlich betriebliche Tätigkeiten abgewickelt werden, und etwa Arbeitsmittel vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, die zur Ausübung des Betriebs dienen.¹⁹³ Für ein Home-Office können diese Arbeitsmittel etwa ein Laptop oder ein Mobiltelefon sein.¹⁹⁴ „Dementsprechend kann es keinen Unterschied machen, ob betriebsstättenbegründende Räumlichkeiten einem ausländischen Unternehmen von einem Dritten oder von seinem eigenen Mitarbeiter zur Verfügung gestellt werden.“¹⁹⁵ Als entscheidender, aber oft umstrittener Punkt, ist zusätzlich die Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Wohnung erforderlich, um durch ein Home-Office Büro eine Betriebsstätte zu begründen. Für die Verfügungsmacht des Arbeitgebers muss die Wohnung des Arbeitnehmers nicht in seinem Eigentum oder seinem Mietrecht stehen.¹⁹⁶ Der Arbeitgeber muss aber eine Rechtsposition besitzen, die es ihm gestattet, die Räumlichkeiten betrieblich nutzen zu können.¹⁹⁷ Gemäß den Vorgaben der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis wird bereits dann von ausreichender Verfügungsmacht gesprochen, wenn ein Schreibtisch in einem Großraumbüro gemeinsam genutzt wird und dort der Unternehmer oder seine Mitarbeiter aktiv tätig sind.¹⁹⁸

In diesem Sinne zeigen weitere VwGH-Judikate, dass die Betriebsstättendefinition des § 29 BAO sehr weit ausgelegt wird.¹⁹⁹ Im Urteil vom 18.3.2004 erkannte der VwGH den Bürocontainer einer inländischen GmbH als Betriebsstätte für einen ausländischen Berater an, weil dieser die Möglichkeit hatte, den Container gemeinsam zu nutzen. Dabei betonte der VwGH in diesem Urteil jedoch die Besonderheit des Falls. Der Berater hatte unbestritten eine maßgebende Stellung in der Führung der betrieblichen Tätigkeit der GmbH inne.²⁰⁰ In einem anderen Urteil vom 25.11.1992 befasste sich der

¹⁹² Kapitel 3.1. Betriebsstättendefinition nach § 29 BAO

¹⁹³ EAS 1521 mit Verweis auf BFH vom 30.1.1974, BStBl II 327, siehe auch EStR 2000 Rz7926.

¹⁹⁴ BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; *Sabara*, Lexis Briefings Personalrecht; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

¹⁹⁵ *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommès*, Internationales Steuerrecht I/121 Z 00 Rz 197.

¹⁹⁶ *Ullmann*, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte?, SWI 2020, 119 ff; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; *Sabara*, Lexis Briefings Personalrecht, Jänner 2021.

¹⁹⁷ BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; *Ritz*, BAO⁶, § 29 Rz 7; mit Verweis auf BFH, BStBl 1987 II 162; siehe auch zB VwGH 24.11.1999, 97/13/0137; VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118.

¹⁹⁸ *Ullmann*, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte?, SWI 2020, 119 ff; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; *Sabara*, Lexis Briefings Personalrecht, Jänner 2021.

¹⁹⁹ BAO 2022 § 29.

²⁰⁰ VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118.

VwGH mit der Frage, ob die vorübergehende Nutzung eines Schreibtisches in einem Großraumbüro eine inländische Betriebsstätte begründen könne. In diesem Fall war der Steuerpflichtige jedoch gleichzeitig Gesellschafter-Geschäftsführer jener GmbH, die ihm den Schreibtisch zur Verfügung stellte. Aufgrund seiner Doppelfunktion als Geschäftsführer und Gesellschafter hatte er jederzeit die Möglichkeit, Einfluss auf die Nutzung der Räumlichkeiten zu nehmen.²⁰¹

Das Merkmal der Verfügungsmacht wird bei einem Home-Office Büro in der privaten Wohnung des Arbeitnehmers im seltensten Fall gegeben sein, weil der Arbeitgeber diese grundsätzlich weder jederzeit betreten noch darüber frei verfügen kann. In den meisten Fällen steht das Büro nur dem jeweiligen Arbeitnehmer, der die Wohnung bewohnt, zur Verfügung. In einer solchen Wohnung werden üblicherweise keine physischen geschäftlichen Meetings abgehalten, es gibt keine Kundentermine in der Wohnung und die Wohnung wird nicht von weiteren Arbeitnehmern zur Ausübung von beruflichen Tätigkeiten genutzt. Betreffend virtuellen Kundenterminen gibt es derzeit noch keine Aussagen aus Literatur oder Judikatur.²⁰² Mit diesem Thema der Betriebsstättenbegründung und der erforderlichen Verfügungsmacht hat sich der VwGH in seinem Urteil vom 22.6.2022 auseinandergesetzt.²⁰³ In den Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht und dem Verwaltungsgerichtshof wurde die Frage erörtert, ob eine Dolmetscherin, die in Ungarn ansässig ist, durch ihre Tätigkeit in den Räumlichkeiten eines Kunden in Österreich eine feste Einrichtung oder Betriebsstätte begründet hat und ob die Einkünfte, die sie aus dieser Tätigkeit erzielt hat, in Österreich besteuert werden sollten. Überraschenderweise hat die Beschwerdeführerin die Anerkennung einer festen Einrichtung und somit die Besteuerung in Österreich gefordert, während das Finanzamt diese Ansicht abgelehnt hat und bereits erlassene Einkommensteuerbescheide aufgehoben hat. Die genauen Hintergründe für das Interesse an der Frage der Betriebsstätte wurden in den Gerichtsurteilen nicht näher erläutert. Das Bundesfinanzgericht bestätigte die Auffassung des Finanzamtes, wonach keine feste Einrichtung der Dolmetscherin in Österreich vorhanden ist und berief sich in seiner Begründung auf das zuvor erwähnte VwGH-Urteil vom 25.11.1992.²⁰⁴ Der VwGH hat die eingebrachte Revision als unzulässig abgewiesen, weil es nach seiner Ansicht an einer Darlegung zur

²⁰¹ VwGH 25.11.1992, 91/13/0144; *Ullmann*, SWI 2020, 119 ff; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁰² *Ullmann*, SWI 2020, 119 ff; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁰³ VwGH 22.6.2022, 2020/13/0004-7.

²⁰⁴ VwGH 25.11.1992, 91/13/0144; „Die ‚fallweise‘ Benützung eines Schreibtisches bei der Fa. B1 in A2a stellt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes keine ‚feste Einrichtung‘ gem. Art. 14 Abs. 1 DBA Österreich-Ungarn dar, da lt. Verwaltungsgerichtshof nicht nur ein Schreibtisch, sondern der ganze Raum der Bf. hätte zur Verfügung stehen müssen, samt weiteren Einrichtungsgegenständen (zur Aufbewahrung von benötigten Geschäftsunterlagen) und weiterer Hilfsmittel zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit (Büromaterial etc.). Weiters ist den Ausführungen der Bf. nicht zu entnehmen, dass die Räumlichkeiten bei der Fa.B1 „jederzeit“ (d.h. mit eigenem Firmenschlüssel auch außerhalb der Betriebszeiten der Fa.B1) durch die Bf. genutzt werden konnten. Eine bloße Mitbenutzung von Räumlichkeiten durch die Bf. bewirkt jedenfalls keine Betriebsstätte bzw. feste Einrichtung.“.

Zulässigkeit fehlt und in der Revision keine Rechtsfrage aufgezeigt wurde, die von grundlegender Bedeutung wäre. Gestützt auf dieses Urteil, könnte sich eine potenzielle Beeinflussung auf zukünftige praxisbezogene Vorgehensweisen ergeben.²⁰⁵ Die Feststellung, dass die alleinige Mitbenutzung eines Schreibtisches keine Grundlage für die Begründung einer Betriebsstätte darstellt, war bereits in der bisherigen Verwaltungspraxis in Österreich unbestritten.²⁰⁶ Die vom Bundesfinanzgericht getroffene Feststellung unter Bezugnahme auf das frühere Urteil des VwGH²⁰⁷, wonach es nicht nur auf das Vorhandensein eines Schreibtisches, sondern vielmehr auf den gesamten Raum ankomme, hat jedoch gewisse Relevanz.²⁰⁸ Insbesondere vor dem Hintergrund, dass das österreichische BMF in verschiedenen EAS-Auskünften sowie in Rz 261 VPR 2021²⁰⁹ die Ansicht vertritt, dass selbst die Verfügungsmacht über einen abgegrenzten Raumteil, wie beispielsweise einen fest zugeordneten Arbeitsplatz oder Schreibtisch in einem Großraumbüro, ausreichen würde, um eine Betriebsstätte zu begründen. Obwohl die Feststellung des BFG-Urteils auf dem zitierten VwGH-Urteil von 1992 basiert, wurde das Wort "ganze" hinzugefügt, was zumindest die Frage aufwirft, ob das Vorhandensein eines Raumausschnitts oder eines Schreibtisches, was vom BMF bereits als potenziell betriebsstättenbegründend angesehen wird²¹⁰, in Zukunft tatsächlich genügen wird, oder ob in diesem Kontext nicht ein strengerer Maßstab angewandt werden sollte.²¹¹

In der Fachliteratur wird jedoch auch eine gewisse Relevanz der klaren Aussage des VwGH über das Fehlen der Verfügungsmacht im Fall der reinen Mitbenutzungsmöglichkeit eines Schreibtisches in den Büroflächen eines anderen Steuerpflichtigen für das Thema der Betriebsstätten im Homeoffice diskutiert. Bendlinger/Bendlinger argumentieren im Sinne eines Analogieschlusses, dass eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über private Räumlichkeiten definitiv nicht gegeben sein kann, wenn selbst beim Mitnutzen eines Schreibtisches in den Büroräumlichkeiten eines anderen keine solche Verfügungsmacht erkannt wird.²¹² Dies beruht auf der Überlegung, dass der Arbeitgeber in einem solchen Fall, bei dem keine Verfügungsmacht über einen Schreibtisch besteht, noch weniger Kontrolle über private Räume haben würde, was zu ähnlichen Schlussfolgerungen führt. Es ist jedoch wichtig anzumerken, dass bezüglich dieses Analogieschlusses festgehalten werden muss, dass

²⁰⁵ VwGH 22.6.2022, 2020/13/0004-7.

²⁰⁶ beispielsweise Rz 259 ff VPR 2021 sowie die dort aufgeführten Verweise auf verschiedene EAS-Auskünfte; VPR 2021 RZ 259.

²⁰⁷ VwGH 25.11.1992, 91/13/0144.

²⁰⁸ VPR 2021 RZ 261; OECD-MK Art 5 Z 25; VwGH 25.11.1992, 91/13/0144.

²⁰⁹ VPR 2021 RZ 261; OECD-MK Art 5 Z 25.

²¹⁰ VPR 2021 RZ 261.

²¹¹ VPR 2021 RZ 261; VwGH 22.6.2022, 2020/13/0004-7; OECD-MK Art 5 Z 25.

²¹² *Bendlinger/Bendlinger*, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, S 451.

Vertreter des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) in der Vergangenheit bereits entgegengesetzte Ansichten vertreten haben. Es bleibt folglich abzuwarten, inwieweit und auf welche Art und Weise das österreichische Finanzministerium auf dieses Urteil reagieren wird und ob der argumentierte Analogieschluss überhaupt zulässig ist.²¹³

Je nach den gegebenen Umständen differenziert die Fachliteratur und die Verwaltungspraxis des BMF bei der Frage, ob die Nutzung der Wohnung eines Arbeitnehmers als Betriebsstätte angesehen werden kann.²¹⁴ Auf der einen Seite kann die betriebliche Nutzung der inländischen Wohnung eines Arbeitnehmers dazu führen, dass eine Betriebsstätte für den ausländischen Arbeitgeber entsteht.²¹⁵ Andererseits hat etwa der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) die bloße Mitbenutzung von Räumlichkeiten und Einrichtungen allein noch nicht als ausreichend für die Begründung einer Betriebsstätte angesehen. Insbesondere bei einem Home-Office in einem privaten Wohnungsverband kann nicht automatisch davon ausgegangen werden, dass den anderen Mitarbeitern Zugang gewährt wird es sei denn, es liegen weitere Anhaltspunkte vor. In solchen Fällen tatsächlich liegt lediglich eine einfache Mitbenutzung vor.²¹⁶ Da die benötigte Verfügungsmacht des Arbeitgebers, in den seltensten Fällen erfüllt sein wird, sieht die Verwaltungspraxis den Anwendungsbereich des § 29 BAO in einem um die „faktische Verfügungsmacht“ erweiterten Sinn.²¹⁷ Die Annahme der faktischen Verfügungsmacht basiert darauf, dass allein durch die geschäftliche Nutzung des Homeoffice durch einen Arbeitnehmer eine Kontrolle seitens des Arbeitgebers ausgeübt wird, ohne dass dieser tatsächlich physischen Zugang zur Wohnung hat. Wenn man diesen erweiterten Anwendungsbereich des Betriebsstättenbegriffes anwendet, wird in den meisten Fällen eine Home-Office-Betriebsstätte gemäß dieser Ansicht vorliegen.²¹⁸ Eine höchstgerichtliche Entscheidung zur faktischen Verfügungsmacht für das Home-Office gibt es derzeit noch nicht.

²¹³ *Bendlinger/Bendlinger*, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, S 451; *Kerschner*, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht, ÖStZ 2021, S 386 f; VPR 2021 RZ 260; VwGH 22.6.2022, 2020/13/0004-7; OECD-MK Art 5 Z 17 und 24; EAS 3391; BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte.

²¹⁴ *Bendlinger/Bendlinger*, SWI 2022, S 451; *Kerschner*, ÖStZ 2021, S 386 f; VPR 2021 RZ 260; VwGH 22.6.2022, 2020/13/0004-7; OECD-MK Art 5 Z 17 und 24; EAS 3391.

²¹⁵ EStR 2000, RZ 7926; *Ullmann*, SWI 2020, 119 ff; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²¹⁶ *Aichstill/Beckenberger*, SWI 2021, 66 ff; *Ullmann*, SWI 2020, 119 ff; *Geils*, Begründet das Homeoffice eine Betriebsstätte i. S. des § 12 AO? - Offene Fragen zum Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung, IWB 2019, 433; zB BFH 10.11.1998, I B 80/97; *Petutschnig/Resenig*, ÖStZ 2020, 214 ff; BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte.

²¹⁷ BAO 2022 § 29.

²¹⁸ *Ritz*, BAO⁶, § 29 Rz 3; VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084; VwGH 1.10.1991, 90/14/0257; EAS 180; EAS 350; EAS 1119; EAS 1521; EAS 1590; EAS 1705; EAS 2450; EAS 2754; EAS 3270; EAS 3392; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; *Sabara*, Lexis Briefings Personalrecht, Jänner 2021; BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte.

Betreffend die nicht nur vorübergehende Dauer ist zu erwähnen, dass es sich in diesem Fall nicht nur um eine gelegentliche Tätigkeit im Home-Office handeln darf, wie dies etwa während des Covid-19-Lockdowns der Fall war. Konkrete Regelungen betreffend eine zeitliche Dauer gibt es derzeit noch nicht, es ist auch im Fall von Home-Office-Tätigkeiten die bereits schon erwähnte Dauer von sechs Monaten als Leitlinie heranzuziehen.²¹⁹

Das Home-Office sollte direkt der betrieblichen Tätigkeit dienen, wobei die Bedeutung des Beitrags zum Gesamterfolg des Unternehmens, ob signifikant oder geringfügig, keine Rolle spielt.²²⁰ Selbst geringfügige Tätigkeiten im Home-Office können ausreichen, um eine inländische Betriebsstätte zu begründen.²²¹ Wenn das Home-Office jedoch nur als reine Büroadresse dient und somit lediglich zur Annahme und Weiterleitung von Post verwendet wird, wird dadurch keine Betriebsstätte etabliert.²²²

4.4.2. Home-Office-Tätigkeiten iZm dem Betriebsstättenbegriff nach Art 5 OECD-Musterabkommen

In einem zweiten Schritt ist nun zu prüfen, ob das DBA die Betriebsstätte nach innerstaatlichem Recht bestätigen kann. Grundsätzlich ist es möglich, dass nach Art 5 OECD-Musterabkommen eine Betriebsstätte durch eine Home-Office Tätigkeit begründet werden kann.²²³

Nach dem Kommentar zum OECD-Musterabkommen kann ein Home-Office eine Betriebsstätte begründen, wenn der Unternehmer von seinem Mitarbeiter dessen Bereitstellung „verlangt“ und es dauerhaft zur Betriebsausübung genutzt wird.²²⁴ Nutzt der Arbeitnehmer das Home-Office hingegen nur vereinzelt oder anlassbezogen, etwa am Abend oder an Wochenenden, und der tatsächliche Arbeitsort ist ein anderer, wie etwa ein Büro des Arbeitgebers, liegt keine Betriebsstätte vor. Die Home-Office Tätigkeit muss tatsächlich und kontinuierlich ausgeführt werden und nicht nur vertraglich geregelt sein.²²⁵

²¹⁹ Ritz, BAO⁶, § 29 Rz 3; VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084; VwGH 1.10.1991, 90/14/0257; EAS 180; EAS 350; EAS 1119; EAS 1521; EAS 1590; EAS 1705; EAS 2450; EAS 2754; EAS 3270; EAS 3392; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Sabara, Lexis Briefings Personalrecht, Jänner 2021.

²²⁰ Ritz, BAO⁶, § 29 Rz 3.

²²¹ VwGH 1. 10. 1991, 90/14/0257.

²²² BMF 19. 7. 2001, EAS 1888; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Daurer/Ursprung-Steindl in Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg), BEPS, Hilfsbetriebsstätten 209; Ritz, BAO⁶ § 29 Rz 4; Stauber/Sonnleitner, SWK-Spezial Einkommensteuer 2020, 116; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; Shubshizky, Praxis-News aus Sozialversicherungs-, Lohnsteuer- und Arbeitsrecht in Kurzform, ASoK 2021, 111 ff; Sabara, Lexis Briefings Personalrecht; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Häusler, SWI 2021, 60 ff.

²²³ BMF 20.4.2004, EAS 245; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 15; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Shubshizky, ASoK 2021, 111 ff; Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020, 345ff; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²²⁴ OECD-MK 2017 Art 5.

²²⁵ OECD-MK 2017 Art 5 RZ 18; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, mit Verweis auf BMF 3.12.1993, EAS 350, K 2727/3/1-IV/4/93; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Die Homeoffice Betriebsstätte, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-betriebsstaette.html> (22.6.2023).

Wenn beispielsweise ein Arbeitnehmer 25 % der Gesamtarbeitsleistung aus einem Home-Office erbringt, wird dies als mehr als eine geringfügige Tätigkeit angesehen. Sobald zusätzlich weitere Faktoren wie eine büroähnliche Ausstattung für berufsbedingte Besprechungen hinzukommen, deutet dies insgesamt auf das Vorliegen einer Betriebsstätte hin.²²⁶ Kann ein Arbeitnehmer sogar 50 % seiner Arbeitszeit im Home-Office verbringen, ist in der Regel davon auszugehen, dass eine regelmäßige und kontinuierliche Nutzung vorliegt.²²⁷ Fordert ein Arbeitgeber sogar die Nutzung des Home-Office, etwa indem er keine Büroflächen anbietet, deutet dies stark auf das Vorhandensein einer Betriebsstätte hin.²²⁸

Die Definition einer Geschäftseinrichtung umfasst die Gesamtheit der dem Betrieb dienenden körperlichen Sachen. „*Ein Homeoffice setzt begrifflich Gegenstände voraus, die zu unternehmerischen Tätigkeiten verwendet werden. Daher kann auch die Wohnung eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte begründen.*“²²⁹

In diesem Zusammenhang verfolgt die österreichische Finanzverwaltung grundsätzlich den Ansatz einer faktischen Verfügungsmacht. Bei Home-Office-Tätigkeiten liegt demnach eine Verfügungsmacht vor, sobald der Arbeitnehmer nicht nur geringfügige Tätigkeiten im Home-Office erbringt.²³⁰ Eine Betriebsstätte kann beispielsweise dadurch entstehen, wenn im Einzelfall für die Art der Tätigkeit dem Arbeitnehmer ein Büro zur Verfügung zu stellen wäre, dies aber nicht getan wird. In diesem Fall ist davon auszugehen, dass der tatsächliche Arbeitsplatz des Arbeitnehmers als dem Unternehmen zur Verfügung gestellt angesehen wird.²³¹ Ein weiteres Indiz für das Vorliegen einer Betriebsstätte wäre, wenn der Arbeitnehmer Aufwendungen für das Home-Office als Werbungskosten geltend macht. Dies deutet auf eine geschäftliche Tätigkeit des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber im Home-Office hin, aber auch in diesem Fall ist immer zu betrachten, aus welchem Grund die Tätigkeit im Home-Office erbracht wurde, etwa ob der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber dazu aufgefordert wurde.²³²

²²⁶ BMF 8.4.2013, EAS 3323.

²²⁷ Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff.

²²⁸ OECD-MK 2017 Art 5 RZ 18; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; OECD-MK 2017 Art 5 RZ 18; Klokár/Pitzer, DBA-Anwendungsprobleme, SWI 2019; BMF 26.5.2008, EAS 2966, BMF-010221/1440-IV/4/2008 bei Homeoffice, Verständigungsverfahren und Lizenzgebühren, SWI 2019, 428 f; Ullmann, SWI 2020, 119 ff; Sabara, Lexis Briefings Personalrecht; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020, 345ff; Die Homeoffice Betriebsstätte, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-betriebsstaette.html> (22.6.2023).

²²⁹ Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 15; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff.

²³⁰ Mitterlehner, SWK 13/2020, 715 ff; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Stauber/Sonnleitner, SWK-Spezial Einkommensteuer 2020, 116; Ullmann, SWI 2020, 119; OECD-MK 2017 Art 5 RZ 18; die österreichische Finanzverwaltung verfolgt einen anderen Ansatz. Sie sieht in der Nutzung des Homeoffice eine faktische Verfügungsmacht; BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; Shubshizky, ASoK 2021, 111 ff; Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020, 345ff.

²³¹ Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA², Art 5 Rz 63; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018; OECD-MK Art 5 Rz 18.

²³² BMF 6.11.2017, EAS 3392, BMF-010221/0333-IV/8/2017; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 5 Rz 33; Ullmann, SWI 2020, 119 mwN; Sabara, Lexis Briefings Personalrecht; Bleyer, Lexis

Auch aktuell zeigt die genaue Analyse der nationalen und internationalen Rechtsvorschriften und Verwaltungspraxis, dass durchaus die Möglichkeit besteht, eine Home-Office-Betriebsstätte zu begründen. Derzeit noch kritisch zu sehen ist aber das Kriterium der Verfügungsmacht, zum möglichen Lösungsansatz des BMF²³³, der faktischen Verfügungsmacht, gibt es noch keine Rechtsprechung. Gemäß der aktuellen österreichischen Verwaltungspraxis kann durch die Ausübung der Tätigkeit im Homeoffice grundsätzlich eine faktische Verfügungsmacht über eine festgelegte Inlandseinrichtung entstehen.²³⁴ Gemäß der aktuellen Fassung des OECD-Musterabkommens würde jedoch eine solche Verfügungsmacht normalerweise verneint werden, wenn der Arbeitgeber von seinem Mitarbeiter nicht verlangt, im Homeoffice zu arbeiten, indem er dem Mitarbeiter einen dauerhaften Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, den dieser auch tatsächlich nutzt (siehe OECD-MK Artikel 5 Absatz 18 f).²³⁵

Kürzlich hat das BMF die neue Richtlinie EAS 3445²³⁶ veröffentlicht und aufgrund der fehlenden Aufforderung des Arbeitgebers zur Ausübung von Homeoffice die Existenz einer Homeoffice-Betriebsstätte verneint. Laut BMF gilt eine Betriebsstätte nicht als gegeben, wenn:

- die Tätigkeit als reine Nebentätigkeit eingestuft wird oder
- die Homeoffice-Tätigkeit nur gelegentlich ausgeübt wird oder
- der Arbeitgeber die Homeoffice-Tätigkeit nicht fordert.

Laut BMF wird bei einer zweitägigen Home -Office-Nutzung pro Woche die Schwelle der gelegentlichen Tätigkeitsausübung überschritten (mehr als 25% der wöchentlichen Arbeitszeit). Dies führt gemäß österreichischer Verwaltungspraxis dazu, dass eine faktische Kontrolle über den festen Homeoffice-Arbeitsplatz vermutet wird und somit das Vorhandensein einer Homeoffice-Betriebsstätte festgestellt wird. Jedoch verneint das BMF in diesem Fall, unter Bezugnahme auf die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien von 2017²³⁷, das Vorhandensein einer faktischen Kontrolle und somit einer Betriebsstätte. Dies begründet sich daraus, dass der Arbeitgeber von seinen Arbeitnehmern keine Home-Office Tätigkeit verlangt. Der Arbeitnehmer hat vielmehr einen eigenen Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers, den er drei Tage pro Woche nutzt. Aufgrund des fehlenden

Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020, 345ff; Häusler, SWI 2021, 60 ff; Die Homeoffice Betriebsstätte, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-betriebsstaette.html> (22.6.2023).

²³³ BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte; Mayr, Das Homeoffice im Steuerrecht, RdW 2022, 51; EAS 3445, EAS-Auskunft des BMF vom 07.07.2023, 2023-0.082.774.

²³⁴ BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte; Mayr, RdW 2022, 51; EAS 3445, EAS-Auskunft des BMF vom 07.07.2023, 2023-0.082.774.

²³⁵ OECD-MA 2017 Art 5; OECD-MK Art 5 Abs 18 f; Mayr, RdW 2022, 51; EAS 3445, EAS-Auskunft des BMF vom 07.07.2023, 2023-0.082.774.

²³⁶ BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte.

²³⁷ VPR 2017.f

Arbeitgeberverlangens und der damit verbundenen faktischen Kontrolle wird laut BMF in Österreich keine Betriebsstätte angenommen.²³⁸

Allerdings bleibt der OECD-MK offen dafür, ob das Kriterium des "Nicht-Verlangens" auch im Falle von Führungspersonal oder leitenden Angestellten gleichermaßen gegen die Feststellung einer Betriebsstätte spricht. Daher ist diese Frage auf internationaler Ebene derzeit noch nicht eindeutig geklärt. Allein die Tatsache, dass die Homeoffice-Tätigkeit auf Wunsch der Mitarbeiterin erfolgt, ist in einem solchen Szenario nicht ausschlaggebend für die Beurteilung einer Betriebsstätte.²³⁹

Abschließend kann aber gesagt werden, dass eine langfristige und dauerhafte Home-Office Tätigkeit sowohl im nationalen Recht als auch abkommensrechtlich in Zukunft eine Betriebsstätte begründen wird.²⁴⁰ Aufgrund der fehlenden österreichischen Rechtsprechung iZm Home-Office ist für die steuerliche Beurteilung eine genaue Erhebung, Dokumentation und Prüfung des Sachverhaltes unabdingbar.²⁴¹

4.4.3. Home-Office-Tätigkeiten iRd Pandemie²⁴²

Sowohl § 29 BAO als auch Art 5 OECD-Musterabkommen setzen eine gewisse Dauerhaftigkeit voraus, um eine Betriebsstätte durch Home-Office-Tätigkeiten zu begründen.²⁴³ Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist betreffend reinen Home-Office Tätigkeiten iRd Pandemie folgendes gültig: Aufgrund von Regierungsmaßnahmen während der Covid-19-Pandemie wurden zahlreiche Unternehmen dazu angehalten, den Betrieb ins Home-Office zu verlagern.²⁴⁴ Jedoch führte dies in der Regel nicht zu einer dauerhaften Verlagerung des Büromittelpunkts. Obwohl es in Einzelfällen möglich ist, dass trotz Unterschreitens des Richtwerts von sechs Monaten eine nicht nur vorübergehende Einrichtung vorliegt, gilt dies nicht automatisch für das Arbeiten im Home-Office aufgrund der Covid-19-Pandemie.²⁴⁵ Wenn die Absicht des Unternehmens von Anfang an darauf ausgerichtet war, die

²³⁸ BMF 27.6.2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte; OECD-MA 2017 Art 5; OECD-MK Art 5 Abs 18 f; VPR 2021 RZ 257 f.

²³⁹ OECD-MA 2017 Art 5; OECD-MK Art 5 Abs 18 f; Mayr, RdW 2022, 51.

²⁴⁰ Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff.

²⁴¹ Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁴² Bendlinger, Die Verteilungsnormen im OECD-MA, in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019).

²⁴³ BAO 2022 § 29; OECD-MA 2017 Art 5; Bendlinger, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA² Art 5 Rz 66a; OECD 4. 3. 2020, Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis Rz 9 und RZ 15; Petutschnig/Resenig, ÖStZ 2020, 214 ff; Shubshizky, ASoK 2021, 111 ff; Sabara, Lexis Briefings Personalrecht; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; OECD Secretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21. 1. 2021, Rz 19; Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020, 345ff; So hat etwa eine unter Berufstätigen in Österreich durchgeführten Umfrage von statista ergeben, dass im April 2020 während der Corona-Krise 42 % der Befragten von zu Hause aus tätig waren, <https://www.statista.com/statistics/1116599/coronavirus-covid-19-home-office-austria/> (25.6.2020); Häusler, SWI 2021, 60 ff.

²⁴⁴ Empfehlung des BMI zum schrittweisen Wiederhochfahren des Normalbetriebs in Unternehmen vom 28.4.2020. So wurde den Betrieben auch weiterhin das Homeoffice für die Büroarbeit nahegelegt.

²⁴⁵ Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

Verlagerung nur vorübergehend durchzuführen, ergibt sich nicht zwangsläufig eine kontinuierliche Ausübung der Arbeit im Home-Office. Angesichts der schrittweisen Rückkehr der Mitarbeiter in die eigentlichen Geschäftsräume lässt sich ableiten, dass die Arbeit im Home-Office keine dauerhafte Natur hat.²⁴⁶ Wenn jedoch die oben genannte Frist von sechs Monaten überschritten wird, sollte nach Ansicht des BMF von einer nicht nur vorübergehenden Einrichtung gesprochen werden, selbst wenn die längere Nutzung des Home-Office auf staatliche Empfehlungen zur Verhinderung der Ausbreitung von Covid-19 zurückzuführen ist.²⁴⁷

Wenn Arbeitnehmer aufgrund der Covid-19-Pandemie von zu Hause aus arbeiten, kann dies nicht allein auf unternehmerische Erfordernisse zurückgeführt werden, sondern vielmehr auf die außergewöhnlichen Umstände. Eine kurzfristige Umstellung des Arbeitsplatzes reicht in der Regel nicht aus, um ein Home-Office als Betriebsstätte zu begründen, es sei denn, dass die durch Covid-19 bedingten Home-Offices langfristig zur neuen Norm werden. Aufgrund der fehlenden Kontinuität des Home-Office kann vorerst davon ausgegangen werden, dass keine Betriebsstätte vorliegt.²⁴⁸

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat auch zur Frage iZm Home-Office Stellung genommen und, unter Berufung auf die Position des OECD-Sekretariats, festgestellt, dass es als höhere Gewalt anzusehen ist, wenn ein in Österreich ansässiger und für ein im Ausland ansässiges Unternehmen tätiger Arbeitnehmer, während der Covid-19-Pandemie aufgrund der Empfehlungen der jeweiligen Regierungen seine Arbeit im Home-Office ausführt. Angesichts der außergewöhnlichen Natur der Covid-19-Pandemie wird dadurch, sofern die Arbeit im Home-Office nicht zur Regel wird, keine Betriebsstätte im Sinne von Art 5 des OECD-Musterabkommens für das ausländische Unternehmen begründet.²⁴⁹ Sowohl ein ausreichendes Maß an Beständigkeit oder Kontinuität als auch eine ausreichende Verfügungsmacht des Unternehmens über das Home-Office fehlen. Außerdem gibt es unter normalen Umständen ein Büro, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt. In der BMF-Information werden auch zwei Beispiele angeführt, die verdeutlichen, dass allein die Covid-19-bedingte Arbeit im Home-Office keine Auswirkungen auf das Vorliegen einer Betriebsstätte für den ausländischen Arbeitgeber haben soll.²⁵⁰

Beispiel 1

²⁴⁶ Geringer/Stückler, Homeoffice im Zeitalter der COVID-19-Pandemie aus steuerlicher Sicht, ÖStZ 2020, 187 ff.

²⁴⁷ Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁴⁸ OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020 (2020) Tz 8 f; Aichstill/Beckenberger, SWI 2021, 66 ff; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁴⁹ OECD-MA 2017 Art 5.

²⁵⁰ Kerschner/Schmidjell-Dommes, BMF-Info: Doppelbesteuerungsabkommen und die COVID-19-Pandemie, SWI 2020, 345ff.

Wird ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines spanischen Unternehmens, der seiner Arbeit für gewöhnlich bei seinem Arbeitgeber in Spanien nachgeht, wo ihm auch ein Büro zur Verfügung steht, im Jahr 2020 zur Eindämmung der weiteren Verbreitung der Covid-19 Pandemie für drei Monate im Home-Office tätig, wird idR davon auszugehen sein, dass für den spanischen Arbeitgeber allein dadurch noch keine Betriebsstätte nach Art 5 DBA-Spanien in Österreich begründet wird.²⁵¹

Beispiel 2

Geht ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer einer in Schweiz ansässigen Gesellschaft seiner Tätigkeit bereits seit dem Jahr 2014 im Ausmaß von 50 % im Home-Office nach, während er im Jahr 2020 zur Eindämmung der weiteren Verbreitung von Covid-19 zusätzlich für zwei Monate zur Gänze im Home-Office tätig ist, wird - unter der Annahme, dass diese Tätigkeiten nicht bloße Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 3 DBA-Italien darstellen (vgl EAS 3323) - schon unter gewöhnlichen Umständen eine Betriebsstätte iSd Art 5 DBA-Schweiz für die italienische Gesellschaft in Österreich vorliegen.²⁵²

Zusammenfassend kann somit gesagt werden, dass alleine durch eine kurzfristige Tätigkeit im Home-Office, wie etwa durch die Notwendigkeit einer Home-Office Tätigkeit aufgrund der Covid-19-Pandemie grundsätzlich noch keine Betriebsstätte begründet werden kann.²⁵³

5. Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit iZm Remote-Work

Die Covid-19-Pandemie hat zu einem Anstieg von Remote-Work und Home-Office geführt, was eine Herausforderung für die Besteuerung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit darstellt. Im Fokus der kommenden Abschnitte steht die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmern, die in einem anderen Land tätig sind als ihr Arbeitgeber, speziell im Hinblick auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

5.1. Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit

Ist die Ansässigkeit eines Arbeitnehmers gemäß dem lokalen Recht und gemäß DBA abgeklärt, ist der nächste Schritt für die Abklärung der Steuerpflicht die maßgebliche DBA-Verteilungsnorm für

²⁵¹ Info des BMF vom 29.1.2021, 2021-0.065.761; *Sabara*, Lexis Briefings Personalrecht; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁵² Info des BMF vom 29.1.2021, 2021-0.065.761; *Sabara*, Lexis Briefings Personalrecht; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁵³ VPR 2021 RZ 262.

Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit. Diese Verteilung erfolgt in erster Linie anhand Art 15 OECD-Musterabkommen.²⁵⁴

Gemäß Art 15 des OECD-Musterabkommens werden Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von einer Person, die in einem Vertragsstaat ansässig ist und aus nicht selbstständiger Arbeit bezogen werden, in der Regel nur in diesem Staat besteuert. Eine Ausnahme besteht, wenn die Arbeit im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird, in dem Fall können die Vergütungen in diesem Staat besteuert werden.²⁵⁵ Allerdings können Vergütungen für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte nicht selbstständige Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- a) Der Empfänger hält sich insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten im anderen Staat auf, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet.
- b) Die Vergütungen werden von einem Arbeitgeber gezahlt, der nicht im anderen Staat ansässig ist oder für einen solchen Arbeitgeber tätig ist.
- c) Die Vergütungen werden nicht von einer Betriebsstätte getragen, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.²⁵⁶

Art 15 Abs 1 des OECD-Musterabkommens enthält den Grundtatbestand. Ursprünglich wird das Besteuerungsrecht im ersten Teil des Absatzes dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Im darauf folgenden Abschnitt wird jedoch explizit festgelegt, dass das Tätigkeitsstaatsprinzip angewandt wird. Generell obliegt dem Ansässigkeitsstaat das umfassende Besteuerungsrecht, während dem anderen Staat lediglich dann Besteuerungsrecht zugesprochen wird, wenn die Arbeit tatsächlich dort verrichtet wird und somit die Einkünfte aus dieser Tätigkeit im Gebiet dieses Staates erzielt werden – dies begründet dessen Rolle als Quellenstaat. Es ist daher nicht relevant, wo der Arbeitgeber ansässig ist, sondern wo die Arbeit tatsächlich ausgeführt wird. Das Prinzip des Tätigkeitsstaats besagt, dass im Fall einer Tätigkeitsausübung in einem anderen Staat (Drittstaat), Art 15 OECD-Musterabkommen zunächst dem Ansässigkeitsstaat das Recht zur Besteuerung zuweist. Hat dieser aber auch ein DBA mit dem Tätigkeitsstaat abgeschlossen, führt dieses DBA zur Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Tätigkeitsstaat. Dem Ansässigkeitsstaat verbleibt somit das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus

²⁵⁴ OECD-MA 2017 Art 15.

²⁵⁵ OECD-MA 2017 Art 15.

²⁵⁶ OECD-MA 2017 Art 15 Abs 3; Als weitere hier nicht weiter behandelte Ausnahme können Vergütungen für nicht selbstständige Arbeit an Bord eines internationalen Seeschiffs oder Luftfahrzeugs oder eines Schiffes im Binnenschiffverkehrsverkehr im Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Tätigkeiten im Ansässigkeitsstaat, in Drittstaaten und aus generellen Vergütungen, die zwar auf Grund des Dienstverhältnisses fließen, jedoch keinem Tätigkeitsstaat zuzuordnen sind.²⁵⁷

Artikel 15 Abs 2 OECD-Musterabkommen sieht eine Ausnahme vom Tätigkeitsstaatsprinzip vor. Danach behält der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht dann, wenn alle drei genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden. Werden allerdings nicht alle Voraussetzungen erfüllt, gilt das Tätigkeitsstaatsprinzip gem Abs 1.²⁵⁸ Die Voraussetzungen betreffen einerseits die Erfüllung der 183 Tage Regelung. Der Arbeitnehmer darf sich im anderen Staat nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten des betreffenden Steuerjahres aufhalten. Die Vergütungen müssen weiters von einem Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und, die Vergütungen dürfen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

5.1.1. Home-Office-Tätigkeiten iZm mit Art 15 OECD-Musterabkommens

Art 15 OECD-Musterabkommen ist von großer Relevanz für den Fall von Remote-Work und auch Home-Office-Tätigkeiten, weil in dieser Konstellation davon ausgegangen werden kann, dass der Arbeitnehmer die Tätigkeit entweder von zu Hause aus erbringt oder remote an verschiedensten Orten arbeitet. Somit kann es dazu führen, dass der Tätigkeitsstaat ein anderer Staat ist als der Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers, und somit eine Steuerpflicht im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers oder in einem Drittstaat dem jeweiligen Tätigkeitsstaat, entstehen kann.²⁵⁹ Wenn ein Arbeitnehmer nicht im selben Staat wie der Arbeitgeber ansässig ist, oder wo sich dessen Firmensitz oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers befindet, kann es aufgrund einer vermehrten Home-Office Tätigkeit zur Verschiebung der Steuerpflicht aus Österreich oder nach Österreich kommen.²⁶⁰ Hierbei gibt es folgende Varianten:

Variante 1: Die Steuerpflicht verlagert sich von Österreich zu einem anderen Staat:

Der Arbeitgeber ist ansässig in Österreich und hat in Österreich den Betriebsstandort bzw eine Betriebsstätte, der der Arbeitnehmer zugeteilt ist. Der Arbeitnehmer hingegen ist in einem anderen Staat wohnhaft und steuerlich ansässig. Grundsätzlich führt der Arbeitnehmer die Tätigkeit im Betrieb des Arbeitgebers in Österreich aus, es gilt das Tätigkeitsstaatsprinzip. Der Arbeitnehmer ist mit seinem

²⁵⁷ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 99 ff; OECD-MA 2017 Art 15; Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 3; Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung 51.

²⁵⁸ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 99 ff; OECD-MA 2017 Art 15; Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung 52.

²⁵⁹ Grenzüberschreitendes Homeoffice aus lohnsteuerrechtlicher Sicht, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-im-ausland-lohnsteuer.html> (9.5.2023); OECD-MA 2017 Art 15; Wassermeyer/Wassermeyer/Kaesler/Schwenke, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15.

²⁶⁰ OECD-MA 2017 Art 15; Wassermeyer/Wassermeyer/Kaesler/Schwenke, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15.

Einkommen aus nicht selbstständiger Tätigkeit in Österreich steuerpflichtig. Erbringt er nun aber seine Tätigkeit vermehrt aus dem Home-Office, gilt nach Artikel 15 OECD-Musterabkommen der andere Staat, somit also der Home-Office Staat und Ansässigkeitsstaat, als Tätigkeitsstaat. Es kommt zu einer Verlagerung der Steuerpflicht auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für die Home-Office Tage aus Österreich zum anderen Staat.²⁶¹

Variante 2: Die Steuerpflicht verlagert sich nach Österreich:

Die umgekehrte Variante wäre, dass der Arbeitnehmer steuerlich ansässig in Österreich ist und von Österreich aus im Home-Office arbeitet. Der Arbeitgeber hingegen hat in einem anderen Staat den Betriebsstandort bzw die Betriebsstätte, der der Arbeitnehmer zuzuordnen ist. Hier würde es durch eine vermehrte Home-Office Tätigkeit zu einer Verlagerung der Steuerpflicht auf die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für die Home-Office Tage nach Österreich kommen, da in diesem Fall Österreich der Tätigkeitsstaat wäre.²⁶²

Variante 3: Remote-Work:

Im Fall von Remote-Work, wäre die Konstellation der Verlagerung der Steuerpflicht nach Österreich oder von Österreich weg ebenfalls in beide Richtungen möglich. Auch wenn in dieser Variante der Ansässigkeitsstaat von Arbeitgeber und Arbeitnehmer derselbe Staat sind, besteht die Möglichkeit, dass der Arbeitnehmer die Tätigkeit tatsächlich in weiteren Staaten ausübt. Das Ziel von Remote-Work ist es die Tätigkeit digital von überall aus erbringen zu können. In diesem Fall kann es unter dem Jahr durchaus mehrere unterschiedliche Tätigkeitsstaaten geben, welche weder Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers noch Ansässigkeitsstaat oder Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers sein müssen.²⁶³ In diesem Fall ist aber die in Art 15 Abs 2 OECD-Musterabkommen normierte Ausnahmeregelung zu beachten. Diese besagt, dass dem Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers das ausschließliche Besteuerungsrecht für eine nicht in diesem Staat ausgeübte nicht-selbstständige Tätigkeit zusteht, was im Fall von Remote-Work sehr häufig vorkommen kann, wenn die drei Voraussetzungen, die 183-Tage Regelung, die Ansässigkeit des Arbeitgebers und die Betriebsstätte des Arbeitgebers, kumulativ vorliegen.²⁶⁴

Bei all diesen Varianten kann es durch die Tätigkeit im Home-Office oder durch die Remote Tätigkeit zu einer Verschiebung des Tätigkeitsstaates und damit zumeist zu einer abweichenden Besteuerung

²⁶¹ OECD-MA 2017 Art 15; Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser/Schwenke, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15.

²⁶² OECD-MA 2017 Art 15; Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser/Schwenke, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15.

²⁶³ OECD-MA 2017 Art 15; Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser/Schwenke, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15.

²⁶⁴ OECD-MA 2017 Art 15 Abs 2; Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser/Schwenke, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15.

zwischen Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers und Ansässigkeitsstaat des Arbeitgebers kommen. Dies bedeutet, dass für die Besteuerung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit laut Art 15 Abs 1 OECD-Musterabkommen die Arbeitstage auf die unterschiedlichen Tätigkeitsstaaten aufgesplittet werden und gegebenenfalls neu zu geordnet werden müssen.²⁶⁵

In diesem Zusammenhang mit der Verlagerung der Steuerpflicht in den Tätigkeitsstaat ist in der Praxis zusätzlich noch die Grenzgänger-Regelung zu beachten, welche Österreich mit Nachbarländern, wie etwa Deutschland, Italien oder Lichtenstein abgeschlossen hat. Bei einer vermehrten Home-Office Tätigkeit kann es nämlich durchaus auch zu Verlust der Grenzgänger Eigenschaft kommen. Diese besagt grundsätzlich ein ausschließliches Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers. Durch eine vermehrte Home-Office Tätigkeit, und somit keinem regelmäßigen Pendeln über die Grenze besteht aber die Möglichkeit, dass ein Übergang zum Tätigkeitsstaatsprinzip droht.²⁶⁶

5.1.2. 183-Tage Regelung

Die in Art 15 Abs 2 lit a des OECD-Musterabkommens vorgesehene Regelung hinsichtlich eines Mindestaufenthalts von 183 Tagen zielt darauf ab, eine Verlagerung der Besteuerungsrechte in den Tätigkeitsstaat bei nur vorübergehenden Auslandseinsätzen zu verhindern.²⁶⁷ Diese Regelung ist vor allem bei kurzfristiger oder unregelmäßiger Home-Office Tätigkeit, oder noch mehr bei Remote-Work, von Bedeutung. Sie durchbricht das Tätigkeitsstaatsprinzip, wodurch das Besteuerungsrecht des Quellenstaates (Tätigkeitsstaates) auf den Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers zurückverwiesen wird. Damit der Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers gemäß der 183-Tage-Regelung das Besteuerungsrecht behalten kann, muss es sich um eine kurzfristige Auslandstätigkeit außerhalb des "Arbeitgeberstaates" handeln.²⁶⁸ Daraus geht hervor, dass die 183-Tage-Regelung nicht auf den Arbeitgeberstaat selbst anwendbar ist. Diesem werden zusätzlich auch Arbeitstage in Drittstaaten zugerechnet.²⁶⁹ Durch die Anwendung der 183-Tage-Klausel wird verhindert, dass das Besteuerungsrecht bei kurzfristigen Auslandseinsätzen eines Mitarbeiters zwischen verschiedenen Tätigkeitsstaaten wechselt, sie soll somit eine Verwaltungsvereinfachung für die Praxis darstellen.²⁷⁰

²⁶⁵ OECD-MA 2017 Art 15; *Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser/Schwenke*, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15; Auf die Bedeutung dieser Aufsplittung wird in Kapitel 6.1.2. Verteilung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat ausführlich eingegangen.

²⁶⁶ *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 101 ff; OECD-MA 2017 Art 15.

²⁶⁷ *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 101.

²⁶⁸ *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 55; *Kanduth-Kristen/Kofler*, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, 21 f.

²⁶⁹ *Loukota/Jirousek*, Internationales Steuerrecht I/1 Z 15 Rz 55; *Kanduth-Kristen/Kofler*, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, 21 f.

²⁷⁰ *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 101; *Kanduth-Kristen/Kofler*, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, 21 f.

Der Zeitraum der 183-Tage-Frist ist in den DBA unterschiedlich geregelt und muss daher immer überprüft werden.

Demzufolge darf der Tätigkeitsstaat die Einkünfte besteuern, wenn:

- Der Arbeitnehmer sich mindestens 183 Tage innerhalb eines zwölfmonatigen Zeitraums im Tätigkeitsstaat aufhält, oder
- Die Einkünfte (auch bei kürzerer Anwesenheit) von einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber ausgezahlt werden, oder
- Die Einkünfte (auch bei kürzerer Anwesenheit) von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat betreibt.

Das exklusive Besteuerungsrecht liegt beim Ansässigkeitsstaat, wenn:

- Der Arbeitnehmer sich weniger als 183 Tage innerhalb eines zwölfmonatigen Zeitraums im Tätigkeitsstaat aufhält, und
- Die Einkünfte von einem nicht im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber ausgezahlt werden, und
- Die Einkünfte auch nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im Tätigkeitsstaat unterhält.²⁷¹

Beispiel: Eine Person, die im Staat A ansässig ist, arbeitet für ihren Arbeitgeber im Staat B. Insgesamt verbringt die Person a) 8 Monate bzw. b) 3 Monate im Staat B. Staat A ist somit Ansässigkeitsstaat des Dienstnehmers, Staat B ist der Tätigkeitsstaat.

Im Fall a) besitzt Staat B zweifellos das Recht, die Einkünfte zu besteuern. Die 183 Tage werden in jedem Fall überschritten. Staat A, der Ansässigkeitsstaat, soll Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels verhindern.

Im Fall b) kann Staat B (= Tätigkeitsstaat) grundsätzlich nicht das Recht zur Besteuerung der Person aufgrund der 183-Tage-Regel zugesprochen werden. Das alleinige Besteuerungsrecht liegt beim Ansässigkeitsstaat A und der Methodenartikel ist nicht notwendig. Eine Ausnahme besteht jedoch, wenn der Arbeitgeber der Person in Staat B ansässig ist oder wenn die Einkünfte der Person von einer Betriebsstätte des Arbeitgebers in Staat B getragen werden. In einem solchen Fall hat Staat B das Recht

²⁷¹ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 101 ff; OECD-MA 2017 Art 15; Bendlinger, Sonstige Bestimmungen, in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019) Rz XIII/502; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Kanduth-Kristen/Kofler, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, 21 f.

zur Besteuerung der Einkünfte, während Staat A Doppelbesteuerung durch Anwendung des Methodenartikels verhindert.²⁷²

Unter anderem gibt es unterschiedliche Regelungen, ob die 183 Tage pro Kalenderjahr zu zählen sind, oftmals ist aber auch ein rollierender, kalenderjahresübergreifender Zwölf-Monats-Zeitraum geregelt, welcher, während des Kalenderjahrs/Steuerjahrs beginnen und enden kann.²⁷³ Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) bevorzugt in den Verhandlungen zu Doppelbesteuerungsabkommen nach wie vor den Kalender- oder Steuerjahresbezug als Bezugszeitraum aufgrund seiner einfacheren administrativen Handhabung.²⁷⁴

Zu zählen sind alle Tage der physischen Anwesenheit in einem Staat, somit nicht nur tatsächliche Arbeitstage, sondern auch Urlaubstage, Krankenstandstage, Wochenenden, Feiertage, und Tage der An- und Abreise.²⁷⁵ Sofern es sich um einen reinen Transit handelt und der Aufenthalt im anderen Staat weniger als 24 Stunden dauert, können diese Aufenthaltszeiten außer Betracht bleiben.²⁷⁶

Im Falle eines Wechsels der Ansässigkeit innerhalb eines Kalenderjahres folgt Österreich den Aktualisierungen des OECD-Musterabkommens²⁷⁷ und des OECD-Musterkommentares aus dem Jahr 2008.²⁷⁸ Gemäß diesen Aktualisierungen werden Zeiten nach der unterjährigen Ansässigkeitsverlagerung nach Österreich bei der Berechnung der 183-Tage-Frist nicht berücksichtigt. Das bedeutet, dass beispielsweise bei einer Verlagerung des ständigen Wohnsitzes einer Person nach Österreich zum 1. März nur der Zeitraum ab der Ansässigkeitsverlagerung - also ab dem 1. März - für die Beurteilung der Überschreitung der 183-Tage-Frist relevant ist.²⁷⁹

Im DBA-Recht gibt es keine spezifischen Regelungen zur Art und Weise des Nachweises für die Überschreitung der 183-Tage-Frist. Daher gelten aus österreichischer Sicht die allgemeinen Bestimmungen des Verfahrensrechts, insbesondere § 138 BAO.²⁸⁰ Gemäß diesen Bestimmungen ist der Arbeitnehmer verpflichtet, geeignete Aufzeichnungen (wie Stundenprotokolle,

²⁷² OECD-MA 2017 Art 15; *Kanduth-Kristen/Kofler*, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, 21 f.

²⁷³ *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg.), Personalentsendung in der Praxis 101 ff; OECD-MA 2017 Art 15; *Bendlinger*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht Rz XIII/502; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; *Kanduth-Kristen/Kofler*, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen, 21 f.

²⁷⁴ *Bendlinger*, Auslandsentsendungen 107 f; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁷⁵ *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg.), Personalentsendung in der Praxis 101 ff.

²⁷⁶ Erlass des BMF vom 18.11.1991, 04 0610/69-IV/4/91, AÖF 1991/331 (Auslegung der 183-Tage-Klausel in Doppelbesteuerungsabkommen; Fristenberechnung); *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁷⁷ OECD-MA 2017 Art 15; EAS 3147 vom 19.4.2010 (183-Tage-Klausel bei Ansässigkeitsverlagerung); *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁷⁸ OECD-MK 2008 Art 15 Z 5.1; EAS 3147 vom 19.4.2010 (183-Tage-Klausel bei Ansässigkeitsverlagerung); *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁷⁹ EAS 3147 vom 19.4.2010 (183-Tage-Klausel bei Ansässigkeitsverlagerung); *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁸⁰ BAO 2022 § 138.

Kalenderaufzeichnungen, Hotelrechnungen, Reisekostenabrechnungen, Ein- und Ausreisestempel im Reisepass) über die Dauer seines Auslandsaufenthaltes zu führen und zur Verfügung zu stellen. Diese Aufzeichnungen dienen als Nachweis für die Einhaltung oder Überschreitung der 183-Tage-Frist.²⁸¹

5.1.3. Wirtschaftlicher Arbeitgeber

Nach Art 15 Abs 2 lit b des OECD-Musterabkommens werden Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit im Tätigkeitsstaat besteuert, wenn die Vergütungen für diese Arbeit im Tätigkeitsstaat von einem im Tätigkeitsstaat ansässigen Arbeitgeber oder für einen solchen Arbeitgeber gezahlt werden.²⁸² Dies bedeutet, dass das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte dem Tätigkeitsstaat zusteht, unabhängig von der Ansässigkeit der Person, die die Einkünfte bezieht.²⁸³ Somit ist im Zuge der Einkünfteaufteilung nicht nur zu überprüfen, in welchem Staat der Arbeitnehmer steuerlich ansässig ist, sondern es ist separat abzuklären, in welchem Staat der Arbeitgeber ansässig ist. Die Problematik, die hierbei entsteht, ist, dass es keine klare Definition des Arbeitgeberbegriffes gibt und es hierbei bereits in der Vergangenheit viele Auslegungs- und Qualifikationskonflikte gab. Die Feststellung des Arbeitgebers sowie der Ansässigkeit des Arbeitgebers ist von großer Bedeutung für die anschließende Bestimmung, ob die 183-Tage Regelung zur Anwendung gelangt, oder ob die Steuerpflicht des Arbeitnehmers sofort vom Ansässigkeitsstaat in den Tätigkeitsstaat wechselt.²⁸⁴ Gerade bei kurzfristigen Auslandsaufenthalten, wie bei Remote-Work oder einer teilweisen Home-Office Tätigkeit ist eine diesbezügliche Abklärung von großer Bedeutung, weil in diesen Konstellationen die 183-Tage in den seltensten Fällen überschritten werden, und daher die Ansässigkeit des Arbeitgebers wichtiger ist, wie beispielsweise bei langfristigen Entsendungen / Überlassungen.²⁸⁵

Im OECD-Musterkommentar von 2010²⁸⁶ wurden Fallbeispiele eingefügt, die verschiedene Situationen im Zusammenhang mit internationalen Personalüberlassungen behandeln. Diese Fallbeispiele sollen dabei helfen, festzustellen, wer als Arbeitgeber anzusehen ist. Darüber hinaus wurden die Kriterien zur Beurteilung der Arbeitgeberereignisse für internationale Arbeitskräftegestellungen angepasst. Gemäß Z 8.14 des OECD-Musterkommentars von 2010 in Bezug auf Art 15 Abs 2 lit b des OECD-

²⁸¹ Bendlinger, Auslandsentsendungen 113; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

²⁸² OECD-MA 2017 Art 15 Abs 2.

²⁸³ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 103; OECD-MA 2017 Art 15 Abs 2; Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung 55.

²⁸⁴ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 103; OECD-MA 2017 Art 15 Abs 2; Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung 55.

²⁸⁵ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 103 ff; Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung 55; Bendlinger, Der Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht, ÖStZ 2007, 284.

²⁸⁶ OECD-MK 2010.

Musterabkommens können die Arbeitgebereigenschaften anhand folgender Fragen festgestellt werden.²⁸⁷

- „Wer ist berechtigt, der natürlichen Person hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen Weisungen zu erteilen?
- Wer kontrolliert bzw wer hat die Verantwortung über den Ort der Leistungserbringung?
- Wird die von der natürlichen Person bezogene Vergütung unmittelbar vom zivilrechtlichen Arbeitgeber an den Leistungsempfänger in Rechnung gestellt?
- Wer stellt der natürlichen Person die notwendigen Arbeitsmittel und Werkzeuge zur Verfügung?
- Wer bestimmt die Zahl und Qualifikation der die Leistung erbringenden natürlichen Personen?
- Wer ist berechtigt, die natürliche Person auszuwählen, welche die Leistung erbringen soll, und wer ist berechtigt, die mit der Person geschlossenen vertraglichen Vereinbarungen zu kündigen?
- Wer ist berechtigt, hinsichtlich der Arbeitsleistung der natürlichen Person disziplinarische Maßnahmen zu setzen?
- Wer bestimmt Urlaub und Arbeitsplanung der Person?“²⁸⁸

Der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers hat sich in vielen Ländern auf Abkommensebene entwickelt.²⁸⁹

Diesbezüglich ist besonders das VwGH-Erkenntnis zum wirtschaftlichen Arbeitgeber vom 22.5.2013²⁹⁰ von Bedeutung. In diesem Erkenntnis hat sich der VwGH, gegen die bisherige Verwaltungspraxis gestellt, den Arbeitgeberbegriff nach innerstaatlichem Recht auszulegen, und sich für die wirtschaftliche Betrachtung ausgesprochen.²⁹¹ Als Reaktion auf das VwGH-Erkenntnis²⁹² wurde vom BMF der Erlass vom 12.6.2014²⁹³ veröffentlicht. Dieser Erlass befasst sich mit "Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen". Der Erlass enthält

²⁸⁷ Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung 57 f.

²⁸⁸ Lang, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 115.

²⁸⁹ Da der Begriff des wirtschaftlichen Arbeitgebers hauptsächlich in Fällen der Gestellung oder Überlassung von Arbeitskräften zu Qualifikationskonflikten führt, wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher darauf eingegangen. Weiters spielt dieser Begriff für die Home-Office Tätigkeit oder Remote-Work vergleichsmäßig keine entscheidende Rolle.

²⁹⁰ VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031.

²⁹¹ Loukota in Zeiler/Pinetz, SWI-Jahrestagung: Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 164 f; Kunesch, Der wirtschaftliche Arbeitgeber – eine Lösung in Sicht?, PV-Info 9/2013, 19.

²⁹² VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031.

²⁹³ Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2914, BMF-AV 102/2014 (Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen).

Anpassungen und Richtlinien zur steuerlichen Behandlung von Arbeitnehmern, die grenzüberschreitend tätig sind.²⁹⁴

5.1.4. Betriebsstätte im Inland

Die dritte Voraussetzung, um das Besteuerungsrecht des Arbeitnehmers nach Art 15 Abs 2 OECD-Musterabkommens im Ansässigkeitsstaat aufrechtzuerhalten, besagt, dass im anderen Staat keine Betriebsstätte des Arbeitgebers vorhanden sein darf. Diese Bedingung muss kumulativ mit den anderen beiden Voraussetzungen erfüllt sein.²⁹⁵

Nach Art 15 Abs 2 lit c OECD-Musterabkommen dürfen die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat. Der andere Staat ist in diesem Fall der Tätigkeitsstaat. Somit ist es möglich, dass das Besteuerungsrecht auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit zum Tätigkeitsstaat wechselt. Dies trifft daher auch dann zu, wenn beispielsweise die 183 Tage nicht erfüllt sind, allerdings die Vergütungen des Arbeitnehmers von einer Betriebsstätte im Tätigkeitsstaat bezahlt werden. Hintergrund dieser Regelung ist, dass in dieser Fallkonstellation auch die Aufwände und Kosten der Vergütungen von einem Steuerpflichtigem im Tätigkeitsstaat getragen werden, welche dessen Steueraufkommen mindern. Durch die Verschiebung der Steuerpflicht der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in den Tätigkeitsstaat besteht nun die Möglichkeit die Vergütungen auf Ebene des Arbeitnehmers wieder zu erfassen.²⁹⁶

Eine Betriebsstätte ist keine eigenständige Steuer- oder Rechtsperson, sondern vielmehr eine organisatorische Einheit innerhalb eines Gesamtunternehmens, die jedoch rechtlich nicht selbstständig ist. Der rechtliche Arbeitgeber und Rechtsträger bleibt das Stammhaus, da die Betriebsstätte keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt.²⁹⁷ Hier stellt sich die Frage, ob das Home-Office eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründen kann:

Nach Art 5 OECD-Musterabkommen gelten einerseits die allgemeinen Kriterien für eine Betriebsstätte, nämlich dass eine feste Einrichtung dauerhaft an einem Ort vorliegen muss, zusätzlich die räumliche Komponente inklusiver der Verfügungsmacht sowie die Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit. Betreffend der Verfügungsmacht ist beim Vorliegen einer Home-Office-Betriebsstätte vor allem die Dauerhaftigkeit der Home-Office Tätigkeit von Bedeutung, aber auch das „Verlangen“ oder die „Notwendigkeit“ der Home-Office Nutzung durch den Arbeitgeber, wie etwa im Fall eines fehlenden

²⁹⁴ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 108.

²⁹⁵ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 112; OECD-MA 2017 Art 15 Abs 2.

²⁹⁶ Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen 236; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 112 ff; OECD-MA 2017 Art 15.

²⁹⁷ Bendlinger, Auslandsentsendungen 144; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 112 ff.

Büros. Beim Überprüfen des Vorliegens einer Betriebsstätte ist in diesen Zusammenhang vor allem auch auf Art 5 Z 18 f des OECD-Musterabkommens zu achten.²⁹⁸

Vergütungen werden als von der Betriebsstätte getragen angesehen, wenn sie wirtschaftlich der Betriebsstätte zuzuordnen sind. Dabei spielt es keine Rolle, wer die Vergütungen tatsächlich auszahlt oder in der Buchhaltung verbucht. Entscheidend ist allein, ob die Tätigkeit des Arbeitnehmers gemäß Art 7 des OECD-Musterabkommens der Betriebsstätte zuzuordnen ist und die Vergütung daher wirtschaftlich von der Betriebsstätte getragen wird. Es ist nicht entscheidend, ob die Vergütungen tatsächlich als Aufwand in der Ergebnisermittlung der Betriebsstätte berücksichtigt wurden, solange der Lohnaufwand nach den Grundsätzen des Art 7 des OECD-Musterabkommens der Betriebsstätte funktional zuzuordnen ist. Wenn der Arbeitslohn jedoch lediglich Teil von Verrechnungen für Waren oder Dienstleistungen ist oder Teil der allgemeinen Geschäftsführungskosten und Verwaltungskosten, wird der Arbeitslohn als solcher nicht von der Betriebsstätte getragen.²⁹⁹

5.2. Ausnahmen zur Besteuerung von Home-Office-Tätigkeiten iZm mit Art 15 OECD-Musterabkommens aufgrund von Covid-19

5.2.1. Sonderfall 183-Tage Regelung

Mit Info vom 20.7.2020 wurde die BMF-Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der Covid-19 Pandemie vom 22.5.2020 ersetzt und darin neue Entwicklungen aufgenommen, die an das BMF herangetragen wurden. Es ist von Seiten des BMF geplant, diese Info regelmäßig zu aktualisieren.³⁰⁰

Bezüglich der Berechnung der 183 Anwesenheitstage hat das BMF darin festgestellt³⁰¹, dass Krankheitstage im Tätigkeitsstaat sowie Tage, die eine Person im Tätigkeitsstaat verbringt, nicht in die 183 Tages-Frist einbezogen werden, wenn

- der Arbeitnehmer im Tätigkeitsstaat nicht arbeitet,
- Covid-19-bedingt den Tätigkeitsstaat nicht verlassen darf und
- ansonsten den Tätigkeitsstaat verlassen hätte und

²⁹⁸ OECD-MA 2017 Art 5; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 112 ff; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022, Näheres dazu auch im Kapitel 4.4. Begründung einer Betriebsstätte durch „Home-Office“.

²⁹⁹ *Bendlinger*, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht Rz XIII/532; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; OECD-MA 2017 Art 7.

³⁰⁰ Info des BMF vom 20.07.2020, 2020-0.459.612, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie.

³⁰¹ *Reichl*, Update: BMF-Info zur Zählweise der 183-Anwesenheitstage, <https://www.bdo.at/de-at/topics/neustart-mit-ihrem-team/update-bmf-info-zur-zahlweise-der-183-anwesenheitstage> (9.5.2023); Info des BMF vom 20.07.2020, 2020-0.459.612, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie.

- nur hierdurch die 183 Anwesenheitstage im Tätigkeitsstaat überschreitet.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer wohnt in Ungarn. Der Sitz seines Arbeitgebers befindet sich ebenfalls in Ungarn und der Arbeitnehmer ist für seinen Arbeitgeber vorübergehend bei einem Projekt in Österreich eingesetzt. Der Arbeitgeber verfügt über keine Betriebsstätte in Österreich. Der Arbeitnehmer war im Jahr 2020 bereits an 175 Tagen in Österreich anwesend. Zwei Tage vor Abschluss des Projekts und der geplanten Rückkehr nach Ungarn wird die Ortschaft, in der er sich aufhält, unter zweiwöchige Quarantäne gestellt.

Lösung:

Aufgrund der generellen Regelungen würde es hier durch die Überschreitung der 183 Tage-Frist zu einer Steuerpflicht, der auf die österreichischen Arbeitstage entfallenden nicht selbstständigen Einkünfte kommen. Aufgrund der Info des BMF werden hier jedoch die Tage der Quarantäne nicht mitgezählt, wenn der Arbeitnehmer in Österreich während dieser Zeit nicht tätig wird und ansonsten den Tätigkeitsstaat verlassen hätte.³⁰²

5.2.2. Sonderfall Konsultationsvereinbarung zum DBA Österreich – Deutschland

Von dem bisher beschriebenen generellen Fall abzugrenzen ist aber die vermehrte Home-Office Tätigkeit, die im Rahmen der Covid-19 Pandemie kurzfristig stattgefunden hat. Im Zusammenhang mit den vermehrten Home-Office-Tätigkeiten aufgrund der Covid-19-Pandemie wurden mit Deutschland Sondervereinbarungen zum DBA abgeschlossen.³⁰³ Diese Vereinbarungen sollen dazu beitragen, die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmern im Zusammenhang mit dem Home-Office während der Covid-19-Pandemie zu klären und die Belastungen für grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer zu verringern.³⁰⁴

Angesichts der Covid-19-Pandemie und mit dem Ziel, die persönlichen Belastungen für grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer möglichst gering zu halten, haben die zuständigen Behörden von Deutschland und Österreich aufgrund des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beschlossen, bestimmte Maßnahmen zu ergreifen, und die Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24.8.2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur

³⁰² *Reichl*, Update: BMF-Info zur Zählweise der 183-Anwesenheitstage, <https://www.bdo.at/de-at/topics/neustart-mit-ihrem-team/update-bmf-info-zur-zahlweise-der-183-anwesenheitstage> (9.5.2023); Info des BMF vom 20.07.2020, 2020-0.459.612, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie.

³⁰³ Ähnliche Vereinbarungen wurden auch mit Lichtenstein und Italien abgeschlossen.

³⁰⁴ Erlass des BMF vom 30.03.2022, 2022-0.232.980, BMF-AV Nr. 41/2022 (ursprüngliche Konsultation: Erlass des BMF vom 21.12.2021, 2021-0.877.188); *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Arbeitnehmern sowie von im öffentlichen Dienst Beschäftigten im Home-Office, Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung sowie Home-Office-Betriebsstätten abgeschlossen.³⁰⁵

Diese Maßnahmen betreffen die Besteuerung des Arbeitslohns von Arbeitnehmern, die ihre Tätigkeit aufgrund der Pandemie im Home-Office ausüben, sowie die Auslegung von Regelungen zum Thema Betriebsstätte. Im Folgenden sind die wichtigsten Vereinbarungen zusammengefasst:

- Anwendung des Art 15 Abs 1 des Abkommens in Bezug auf Arbeitstage im Home-Office:³⁰⁶
- Arbeitstage, an denen Arbeitnehmer aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Home-Office ausüben, werden als Arbeitstage im Vertragsstaat angesehen, in dem die Arbeitnehmer ihre Tätigkeit ohne diese Maßnahmen ausgeübt hätten.
- Diese Regelung gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von den Maßnahmen im Home-Office verbracht worden wären (zB aufgrund dienstvertraglicher Regelungen).
- Arbeitnehmer müssen ihre Umstände, insbesondere die Anzahl der im Home-Office verbrachten Arbeitstage, durch Aufzeichnungen und Bestätigungen des Arbeitgebers offenlegen.
- Der Arbeitslohn wird in dem Vertragsstaat besteuert, in dem die Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19-Pandemie ausgeübt worden wäre.
- Wenn Umstände bekannt werden, die das Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates in Frage stellen könnten, wird der andere Vertragsstaat darüber informiert.
- Die Einkünfte gelten als "tatsächlich besteuert", wenn sie in die Berechnung der Steuer einbezogen werden.
- Auslegung des Art 5 Abs 1 des Abkommens in Bezug auf Tätigkeiten im Home-Office:³⁰⁷
- Tätigkeiten im Home-Office aufgrund der Covid-19-Pandemie begründen in der Regel keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber gemäß Artikel 5 des Abkommens.
- Es können allgemeine Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte gelten, wie beispielsweise vorbereitende oder Hilfstätigkeiten gemäß Art 5 Abs 4 des Abkommens zwischen Österreich und Deutschland oder das Fehlen der Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten des Home-Office.

³⁰⁵ Erlass des BMF vom 30.03.2022, 2022-0.232.980, BMF-AV Nr. 41/2022 (ursprüngliche Konsultation: Erlass des BMF vom 21.12.2021, 2021-0.877.188); Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

³⁰⁶ DBA Österreich-Deutschland Art 15 Abs 1.

³⁰⁷ DBA Österreich-Deutschland Art 5 Abs 1.

- Bei pandemiebedingt veranlassten Home-Office-Tätigkeiten fehlt es an der erforderlichen Dauerhaftigkeit der Aktivität oder der Verfügungsmacht des Unternehmens, weshalb der Arbeitnehmer keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründet.³⁰⁸

Betreffend Art 15 Abs 1 DBA Österreich-Deutschland wurde geregelt, dass bei Home-Office Tagen zwischen jenen Tagen zu unterscheiden ist, die der Arbeitnehmer laut Vertrag oder laut gelebter Praxis im Home-Office verbringt, und jenen, die er nur aufgrund der Maßnahmen zu Bekämpfung der Covid-19 Pandemie im Home-Office arbeitet. Zweitere gelten als Arbeitstage in jenem Vertragsstaat, in dem sie ohne die angeordneten Maßnahmen verbracht worden wären. Wenn der Arbeitnehmer beispielsweise für einen in Österreich ansässigen Arbeitgeber tätig ist, für den er unter normalen Umständen vier Tage die Woche im Betrieb des Arbeitgebers in Österreich arbeitet und einen Tag pro Woche im Home-Office in Deutschland tätig ist, gilt diese Annahme auch in Zeiten der Pandemie. Es sind weiterhin vier Arbeitstage pro Woche Österreich zuzuteilen und nur ein Arbeitstag pro Woche Deutschland zuzuteilen, auch wenn der Arbeitnehmer in Zeiten der Maßnahmen zu Bekämpfung der Covid-19 Pandemie zu 100% im Home-Office arbeitet.³⁰⁹

In Art 15 Abs 2 DBA Österreich-Deutschland³¹⁰ ist weiters geregelt, dass der Arbeitnehmer, wenn er von der erläuterten Regelung Gebrauch machen möchte, eine Mitteilung an den Arbeitgeber und an das zuständige Finanzamt im Ansässigkeitsstaat machen muss. Weiters wird konkretisiert, wie Aufzeichnungen der Arbeitstage zu erfolgen haben. Zusätzlich wird für die Befreiung im Home-Office Staat ein Besteuernachweis aus dem Vertragsstaat verlangt, dem die Pandemie bedingten Home-Office Tage zugerechnet werden. Dem Arbeitnehmer kommt somit ein Wahlrecht zu, ob er die Sonderregelung der Konsultationsvereinbarung für seine Besteuerung anwenden möchte, oder nicht.

Art 5 Abs 1 DBA Österreich-Deutschland³¹¹ konkretisiert nochmals die bereits in vorigen Kapiteln generellen Regelungen betreffend die Begründung einer Betriebsstätte aufgrund von Home-Office-Tätigkeiten zwischen Österreich und Deutschland. Somit wird durch eine Home-Office Tätigkeit, die nur aufgrund von Maßnahmen zu Bekämpfung der Covid-19 Pandemie besteht, in keinem Fall eine Home-Office-Betriebsstätte im Sinne von Art 5³¹² begründet. Angeführt wird einerseits, dass der

³⁰⁸ DBA Österreich-Deutschland Art 5 und Art 15 Abs 1; Erlass des BMF vom 30.03.2022, 2022-0.232.980, BMF-AV Nr. 41/2022 (ursprüngliche Konsultation: Erlass des BMF vom 21.12.2021, 2021-0.877.188).

³⁰⁹ DBA Österreich-Deutschland Art 15 Abs 1.

³¹⁰ DBA Österreich-Deutschland Art 15 Abs 2.

³¹¹ DBA Österreich-Deutschland Art 5 Abs 1.

³¹² DBA Österreich-Deutschland Art 5.

Aspekt der Dauerhaftigkeit in dieser besonderen Situation nicht erfüllt wird. Weiters wird nochmals auf die fehlende Verfügungsmacht des Arbeitgebers verwiesen.³¹³

Die Konsultationsvereinbarung ist mit 11.3.2020 in Kraft getreten und war aufgrund diverser Verlängerungen bis zum 30.6.2022 gültig.³¹⁴

5.3. Vermeidung einer Doppelbesteuerung durch Befreiungs- bzw Anrechnungsmethode

Wie bereits in Kapitel 3.2.³¹⁵ beschrieben, erfolgt, in einem nächsten Schritt die Beurteilung, ob das Besteuerungsrecht durch die Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens (DBAs) eingeschränkt wird, wenn eine Steuerpflicht des Arbeitnehmers nach nationalem Recht besteht. Österreich hat derzeit mit über 90 Staaten DBAs abgeschlossen.³¹⁶ DBAs sind bilaterale völkerrechtliche Verträge (Staatsverträge), deren Ziel es ist, für Personen und Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, eine sonst eintretende Doppelbesteuerung in Österreich und im anderen Staat zu verhindern. Werden Aktivitäten in einem Staat gesetzt, mit dem Österreich kein DBA abgeschlossen hat, sieht das österreichische Steuerrecht eine einseitige Entlastungsmöglichkeit von der Besteuerung in Österreich vor, die sehr ähnlich wie ein DBA funktioniert.³¹⁷ In diesem Fall kann gemäß § 48 BAO in Verbindung mit der Verordnung zu § 48 BAO eine Steuerentlastung für doppelt besteuerte Einkünfte gewährt werden.³¹⁸

Sind Mitarbeiter in einem Land, mit dem Österreich ein DBA abgeschlossen hat, grenzüberschreitend tätig, bieten das OECD-Musterabkommen und die jeweilig anwendbaren

³¹³ Erlass des BMF vom 30.03.2022, 2022-0.232.980, BMF-AV Nr. 41/2022 (ursprüngliche Konsultation: Erlass des BMF vom 21.12.2021, 2021-0.877.188); Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

³¹⁴ Erlass des BMF vom 30.03.2022, 2022-0.232.980, BMF-AV Nr. 41/2022 (ursprüngliche Konsultation: Erlass des BMF vom 21.12.2021, 2021-0.877.188); Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Beschaeftigung_von_Mitarbeitern_im_Ausland.html (9.5.2023); Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html (9.5.2023); Grenzüberschreitendes Homeoffice aus lohnsteuerrechtlicher Sicht, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-im-ausland-lohnsteuer.html> (9.5.2023); Lohnsteuerbegünstigte Auslandstätigkeit bis 31.12.2012, <https://www.wko.at/service/steuern/Lohnsteuerbeguenstigte-Auslandstaetigkeit-bis-31.12.2012.html> (9.5.2023); Steuerliche Besonderheiten bei grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung, https://www.wko.at/service/steuern/Steuerliche_Besonderheiten_bei_grenzueberschreitender_Arbei.html (9.5.2023); Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie, <https://www.wko.at/service/steuern/anwendung-dba-covid-pandemie.html> (9.5.2023); Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

³¹⁵ 3.2. Bestimmung der steuerlichen Ansässigkeit.

³¹⁶ Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-liste.html> (9.5.2023).

³¹⁷ Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-liste.html> (9.5.2023); Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 95 f, BAO 2022 § 48.

³¹⁸ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 116; Grenzüberschreitendes Homeoffice aus lohnsteuerrechtlicher Sicht, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-im-ausland-lohnsteuer.html> (9.5.2023); BAO 2022 § 48.

Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich zwei verschiedene Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung an: die Befreiungsmethode und die Anrechnungsmethode.

5.3.1. Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt

In Fällen, in denen Österreich nach dem anwendbaren DBA als der steuerliche Ansässigkeitsstaat bestimmt wurde, aber nach DBA-Zuteilungsregeln dem Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht zusteht, und das anzuwendende DBA die Befreiungsmethode vorsieht, hat Österreich die Einkünfte gemäß Art 23 A OECD-Musterabkommen unter Progressionsvorbehalt freizustellen.³¹⁹

Artikel 23 A des OECD-Musterabkommens regelt die Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.³²⁰ Ist eine Person, in einem Vertragsstaat ansässig und erzielt Einkünfte, die gemäß dem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, so befreit der erstgenannte Staat diese Einkünfte von seiner eigenen Besteuerung, vorbehaltlich der Absätze 2 und 3.³²¹ Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die gemäß dem Abkommen von der Besteuerung in diesem Staat ausgenommen sind, können dennoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen dieser Person in diesem Staat berücksichtigt werden. Die Bestimmungen des Abs 1³²² finden keine Anwendung auf Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, wenn der andere Vertragsstaat das Abkommen so anwendet, dass er diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung befreit oder Abs 2 von Art 10 oder Art 11 auf diese Einkünfte anwendet.³²³

Österreich hat mit verschiedenen Ländern Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, die die Befreiungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei Ansässigkeit in Österreich vorsehen.³²⁴ Zu den Ländern, mit denen Österreich solche Abkommen hat gehören Deutschland, Tschechien, Slowakei, Ungarn, Polen, Slowenien, Kroatien, China, Indien und Brasilien. Das bedeutet, dass Steuerpflichtige in Österreich, die in einem dieser Länder ansässig sind und Einkünfte erzielen, die nach dem DBA auch in Österreich besteuert werden können, von der Besteuerung in Österreich befreit werden. Dadurch wird vermieden, dass dieselben Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Quellenstaat besteuert werden.³²⁵

³¹⁹ OECD-MA 2017 Art 23 A.

³²⁰ OECD-MA 2017 Art 23 A; *Wassermeyer*, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23A.

³²¹ OECD-MA 2017 Art 23 A Abs 2 und 3; *Wassermeyer*, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23A.

³²² OECD-MA 2017 Art 23 A Abs 1; *Wassermeyer*, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23A.

³²³ OECD-MA 2017 Art 23 A, Art 10 und Art 11; *Wassermeyer*, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23A.

³²⁴ Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-liste.html> (9.5.2023).

³²⁵ *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 117; *Wassermeyer*, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23A.

Progressionsvorbehalt bedeutet, dass Österreich zwar in einem ersten Schritt auf die Besteuerung der freigestellten Einkünfte verzichten muss, diese aber in einem zweiten Schritt für die Berechnung des Durchschnittsteuersatzes berücksichtigen darf. Dadurch wird sichergestellt, dass das übrige Einkommen des Arbeitnehmers mit jenem Steuersatz besteuert wird, welcher auch anzuwenden wäre, wenn das gesamte Welteinkommen in Österreich zu besteuern gewesen wäre.³²⁶

Gemäß dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen bleibt der Progressionsvorbehalt grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat vorbehalten und gilt grundsätzlich nicht für den Quellen- oder Tätigkeitsstaat. Im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht gibt es im österreichischen Steuerrecht keine explizite Regelung zum Progressionsvorbehalt. Wenn eine Person in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig ist, aber ihren Lebensmittelpunkt und damit ihren Ansässigkeitsstaat im DBA-Partnerstaat hat, wurde nach der herrschenden Verwaltungspraxis bis 2022 kein Progressionsvorbehalt in Österreich geltend gemacht werden (sogenannter "einfacher Progressionsvorbehalt zugunsten des Wohnsitzstaates").³²⁷ Einkünfte außerhalb Österreichs wurden nicht in die österreichische Steuerveranlagung einbezogen, wenn Arbeitnehmer zwar in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig aber in einem anderen Staat ansässig im Sinne des anzuwendenden Doppelbesteuerungsabkommens sind (VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021, zu einer nach dem DBA Österreich-Italien, BGBl. Nr. 125/1985, nur in Italien zu steuernden Pension³²⁸). Aufgrund eines im Herbst 2022 ergangenen gegenteiligen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes³²⁹ ist diese Vorgehensweise bei Personen, die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, jedoch nicht mehr korrekt, da sie dem innerstaatlichen Steuerrecht widerspricht. Aufgrund des Erkenntnisses wäre daher mit sofortiger Wirkung das Welteinkommen als Progressionseinkommen zu berücksichtigen.

Das österreichische BMF hat jedoch angedeutet, diese Änderung erst ab der Veranlagung für das Jahr 2022 anwenden zu wollen und frühere Veranlagungsjahre noch entsprechend der bisherigen Praxis abzuwickeln (vgl. Einkommensteuerrichtlinien 2020 – Wartungserlass 2023, RZ 7592³³⁰).³³¹ Diese Auslegung würde gegenüber der vom VwGH judizierten Vorgehensweise eine geringere

³²⁶ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 116 ff; Bendlinger, Auslandsentsendungen 213; Bendlinger, SWI 2017, 450 ff; Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, https://www.wko.at/service/steuern/Massnahmen_zur_Vermeidung_der_internationalen_Doppelbesteu.html (9.5.2023); Wassermeyer, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23A.

³²⁷ EStR 2000 Rz 7595.

³²⁸ VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021.

³²⁹ VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067.

³³⁰ EStR 2000 Rz7592 – Wartungserlass 2023, RZ 7595.

³³¹ EStR 2000 Rz7592.

Steuerbelastung für die betroffenen Arbeitnehmer bedeuten. Aufgrund der aktuellen Judikatur wurde Rz 7592 abgeändert und konkretisiert den Sachverhalt betreffend des Progressionsvorbehalts.³³²

Die meisten von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten im Methodenartikel (Art 23 A Abs 3 bzw Art 23 B Abs 2 des OECD-Musterabkommens) eine Regelung, die den Progressionsvorbehalt für den Ansässigkeitsstaat vorsieht. Es ist jedoch wichtig festzuhalten, dass der Progressionsvorbehalt in Österreich sich aus der Systematik des innerstaatlichen Rechts ergibt, eine explizite Regelung, wie beispielsweise in Deutschland, gibt es allerdings nicht. Folglich gilt der Progressionsvorbehalt auch für Personen, die in vollem Umfang steuerpflichtig sind, selbst wenn er im Doppelbesteuerungsabkommen nicht explizit erwähnt wird. Das Vorhandensein des Progressionsvorbehalts im nationalen Recht wird durch das Abkommen nicht beeinträchtigt. Wenn das Doppelbesteuerungsabkommen den Progressionsvorbehalt nicht ausdrücklich nennt, bedeutet dies lediglich, dass er weder gewährt noch untersagt wird.³³³ Diese Regelung gilt ebenfalls, wenn das Abkommen keine Bestimmungen zum Progressionsvorbehalt des Quellenstaates enthält.³³⁴

Die Anwendung des Progressionsvorbehalts erfolgt bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern daher nicht nur, wenn Österreich der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat ist,³³⁵ sondern ab der Veranlagung für das Jahr 2022 auch, wenn Österreich der abkommensrechtliche Quellenstaat ist.³³⁶

Einkünfte aus:

- Land- und Forstwirtschaft
- selbständiger Tätigkeit
- Gewerbebetrieb
- Vermietung und Verpachtung

werden in Österreich in Zukunft für die Errechnung des Durchschnittsteuersatzes herangezogen, jedoch mangels Besteuerungsrecht gem Doppelbesteuerungsabkommen nicht besteuert.³³⁷

5.3.2. Anrechnungsmethode

In manchen DBAs wurde statt der Befreiungsmethode auch die Regelung der Anrechnungsmethode zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung vereinbart. Diese ist grundsätzlich in Art 23 B OECD-Musterabkommen geregelt und kommt für Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit,

³³² EStR 2000 Rz7592 – Wartungserlass 2023, RZ 7595.

³³³ VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; EStR 2000 Rz7592 – Wartungserlass 2023, RZ 7595.

³³⁴ VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067; EStR 2000 Rz7592 – Wartungserlass 2023, RZ 7595.

³³⁵ VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021; EStR 2000 Rz7592 – Wartungserlass 2023, RZ 7595.

³³⁶ VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067; EStR 2000 Rz7592 – Wartungserlass 2023, RZ 7595.

³³⁷ EStR 2000 Rz7592 – Wartungserlass 2023, RZ 7595;

beispielsweise in den DBAs mit folgenden Ländern vor: Finnland, Großbritannien, Irland, Italien, Kanada, Schweden, Schweiz und der USA.³³⁸ Weiters kommt die Anrechnungsmethode vor, wenn die Voraussetzungen für die Befreiungsmethode nicht vorliegen, wie etwa bei anderen Einkünften oder einer zu geringen Durchschnittssteuerbelastung.³³⁹

Artikel 23 B des Abkommens sieht die Anrechnungsmethode vor.³⁴⁰ Gemäß dieser Methode werden die Steuer auf Einkünfte oder Vermögen einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die im anderen Vertragsstaat besteuert werden können, im erstgenannten Staat angerechnet. Es wird also der im anderen Staat gezahlte Steuerbetrag auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer angerechnet. Entsprechend wird im Falle von Vermögen der im anderen Staat gezahlte Steuerbetrag auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer angerechnet. Es ist jedoch zu beachten, dass der anzurechnende Betrag nicht höher sein darf als der Teil der Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen, der tatsächlich auf die Einkünfte bzw das Vermögen entfällt, die im anderen Staat besteuert werden können, man spricht vom sogenannten Anrechnungshöchstbetrag.³⁴¹

Auch wenn Einkünfte oder Vermögen, die nach dem Abkommen von der Besteuerung im erstgenannten Staat ausgenommen sind, grundsätzlich nicht besteuert werden, können sie wie bei der Befreiungsmethode dennoch bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen der Person in diesem Staat berücksichtigt werden.³⁴²

Im Fall der Anrechnungsmethode berechnet Österreich als Ansässigkeitsstaat die Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit nach nationalem Steuerrecht. Somit werden auch ausländische Einkünfte im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht in die Bemessungsgrundlage für die inländische Steuer einbezogen und grundsätzlich mit dieser belastet. Österreich hat das Besteuerungsrecht auf das gesamte Welteinkommen, welches der österreichischen Einkommensteuer unterworfen wird.³⁴³

Die im Ausland, somit im Tätigkeitsstaat, entrichtete Steuer wird zur Vermeidung der Doppelbesteuerung dabei grundsätzlich auf die inländische Steuerschuld angerechnet. Hierbei ist aber zu beachten, dass die Anrechnung der Steuer auf zweifacher Weise begrenzt ist. Einerseits ist die

³³⁸ OECD-MA 2017 Art 23 B.

³³⁹ OECD-MA 2017 Art 23 A; Steuerentlastung, http://www.entsendung.at/outbound/index.php/de/steuern/steuerentlastung_9.5.2023; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 116 ff; BAO 2022 § 48; Wassermeyer, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23B.

³⁴⁰ OECD-MA 2017 Art 23 ; Wassermeyer, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23B.

³⁴¹ Loidl/Moshammer/Rosenberger, Anrechnungsmethode(n), SWK 2013, 756; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 117 f.

³⁴² OECD-MA 2017 Art 23 B; Wassermeyer, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23B; Loidl/Moshammer/Rosenberger, SWK 2013, 756; EStR 2000 Rz 7583.

³⁴³ Wassermeyer, 125. EL Januar 2014, OECD_MUSTERABK Art 23B; Loidl/Moshammer/Rosenberger, SWK 2013, 756; EStR 2000 Rz 7583.

Obergrenze die tatsächliche im Ausland bezahlte Steuer, andererseits aber auch der bereits erwähnte Anrechnungshöchstbetrag. Gemäß der Anrechnungsmethode bestimmt der erstgenannte Vertragsstaat, der das höhere Steuerniveau aufweist, die maximale Höhe der Steuerbelastung des grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmers. Dies bedeutet, dass dieser Staat die im anderen Vertragsstaat gezahlte Steuer auf die im erstgenannten Staat zu zahlende Steuer anrechnet, jedoch nur bis zur Höhe des Betrags, der auf die Einkünfte oder das Vermögen entfällt, die im anderen Staat besteuert werden können. Somit wird eine Doppelbesteuerung vermieden und die Steuerbelastung des Arbeitnehmers wird nicht höher sein, als die Steuerbelastung im erstgenannten Vertragsstaat.³⁴⁴

„Der Anrechnungshöchstbetrag basiert im Wesentlichen auf der Formel „Einkommensteuer x Auslandseinkünfte / Einkommen“³⁴⁵

Bei der Berechnung der Einkünfte, müssen auch die dazugehörigen betrieblichen Aufwendungen (Werbungskosten), die in einem erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, berücksichtigt werden. Wenn Verluste berücksichtigt werden (Verlustausgleich, Verlustvortrag), muss beim Berechnen des Höchstbetrags für Einkünfte aus dem Ausland stets darauf geachtet werden, dass die begünstigten Einkünfte aus dem Ausland nach Möglichkeit unverändert bleiben.³⁴⁶

Es ist möglich, die anrechnungsfähigen Einkünfte für jeden Partnerstaat eines Doppelbesteuerungsabkommens zusammenzufassen ("per country limitation"). Sollten Steuerpflichtige eine getrennte Höchstbetragsberechnung für jede Einkunftsquelle bevorzugen ("per item limitation"), schließt dies die Anwendung dieser präziseren Methode nicht aus.³⁴⁷ Wenn eine Person Einkünfte aus mehreren Quellenstaaten bezieht, und sich für die „per item limitation“ entscheidet wird für die Einkünfte aus jedem Quellenstaat eine separate Höchstbetragsberechnung durchgeführt. Das bedeutet, dass die Höchstbeträge, bis zu denen die im Quellenstaat gezahlten Steuern angerechnet werden können, separat für jede Einkunftsquelle ermittelt werden. Dadurch wird sichergestellt, dass die Steuerbelastung des Steuerpflichtigen in jedem Quellenstaat angemessen begrenzt wird und keine übermäßige Anrechnung von Steuern aus anderen Quellenstaaten erfolgt.³⁴⁸

³⁴⁴ Loidl/Moshammer/Rosenberger, SWK 2013, 756; Steuerentlastung, http://www.entsendung.at/outbound/index.php/de/steuern/steuerentlastung_9.5.2023; OECD-MA 2017 Art 23 B; Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, https://www.wko.at/service/steuern/Massnahmen_zur_Vermeidung_der_internationalen_Doppelbesteu.html_9.5.2023; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 116 ff; EStR 2000 Rz 7583.

³⁴⁵ EStR 2000 Rz 7583.

³⁴⁶ VwGH 15.04.1997, 93/14/0135; EStR 2000 Rz 7583.

³⁴⁷ EStR 2000 Rz 7584.

³⁴⁸ Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, https://www.wko.at/service/steuern/Massnahmen_zur_Vermeidung_der_internationalen_Doppelbesteu.html_9.5.2023; EStR 2000 Rz 7585-7586.

Ausländische Steuern, die aufgrund einer Überschreitung des Höchstbetrags in Österreich nicht angerechnet werden können, sind daher nicht für steuerliche Zwecke nutzbar und folglich kann auch kein "Anrechnungsvortrag" in Österreich geltend gemacht werden.³⁴⁹

5.3.3. Verordnung zu § 48 BAO

Die Verordnung, die gemäß § 48 BAO erlassen wurde und die Vermeidung von Doppelbesteuerung regelt, findet Anwendung, wenn Österreich kein anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen mit einem bestimmten Staat abgeschlossen hat.³⁵⁰ In solchen Fällen kann die Verordnung zum Einsatz kommen, um sicherzustellen, dass Einkünfte, die in Österreich und einem anderen Staat erzielt werden, nicht doppelt besteuert werden. Sie dient also als Instrument, für eine gerechte Besteuerung, auch wenn kein spezifisches Doppelbesteuerungsabkommen mit einem bestimmten Staat besteht (wie zB Ghana, Kolumbien, Peru).³⁵¹

Gemäß § 1 Abs 1 der Verordnung³⁵² sind bei unbeschränkt steuerpflichtigen Personen bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens gemäß § 2 EStG 1988 und § 7 Abs 2 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988³⁵³ bestimmte positive ausländische Einkünfte von der Besteuerung ausgenommen, sofern diese aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein entsprechendes Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Es gilt jedoch die Bedingung, dass diese Einkünfte im Ausland einer vergleichbaren Besteuerung unterliegen, bei der die Durchschnittsteuerbelastung mehr als 15% beträgt. Zu diesen ausgenommenen Einkünften gehören Einkünfte aus im Ausland belegenem unbeweglichem Vermögen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, die aus einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte stammen, Einkünfte aus im Ausland durchgeführter Bauausführung oder Montage, Einkünfte aus im Ausland abgehaltener Vortrags- oder Unterrichtstätigkeit, Einkünfte aus im Ausland geleisteter Mitwirkung an einer Unterhaltungsdarbietung sowie Einkünfte aus im Ausland ausgeübter nichtselbständiger Arbeit. Die Berechnung der Durchschnittsteuerbelastung erfolgt nach den entsprechenden Grundsätzen, die in der Verordnung BGBl. Nr. 57/1995 festgelegt sind.

Gemäß § 1 Abs 2 der Verordnung wird, wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist und die internationale Doppelbesteuerung nicht bereits gemäß Abs 1³⁵⁴ vermieden wird, die im Ausland gezahlte Steuer auf das zu versteuernde österreichische Einkommen bei unbeschränkt

³⁴⁹ VwGH 20.4.1999, 99/14/0012; EStR 2000 Rz 7587.

³⁵⁰ BAO 2022 § 48.

³⁵¹ Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (BGBl II 2002/74); Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁵² Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen § 1 Abs 1.

³⁵³ Körperschaftsteuergesetz - KStG 1988 § 7 Abs 2 und 3.

³⁵⁴ Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen § 1.

steuerpflichtigen Personen angerechnet. Dabei darf der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der österreichischen Steuer nicht überschreiten, der direkt auf die im Ausland besteuerten Einkünfte entfällt. Es wird für Einkünfte aus jedem ausländischen Staat eine separate Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags vorgenommen, sofern Einkünfte aus mehreren Staaten bezogen werden.

Gemäß § 1 Abs 4 werden die von der Besteuerung ausgenommenen positiven Einkünfte bei der Festsetzung der Steuer, die auf das übrige Einkommen entfällt, einbezogen (Progressionsvorbehalt).³⁵⁵

Diese Verordnungsbestimmung gilt auch für ausländische Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit von in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern. Diese sind in Österreich von der Besteuerung zu befreien, wenn sie im anderen Staat einer der österreichischen Besteuerung vergleichbaren Besteuerung unterliegen, deren Durchschnittssteuerbelastung mehr als 15 % beträgt.³⁵⁶ Wie auch bei der Befreiungsmethode stehen die ausländischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt. Beträgt die Durchschnittssteuerbelastung weniger als 15 % gilt analog zu der Regelung aus Art 23 B³⁵⁷ die Anwendung der Anrechnungsmethode. Diese Regelung wird auch als „Switch-over-Klausel“ bezeichnet. Weiters gilt die sogenannte „Subject-to-tax-Klausel“, welche vorsieht, dass es nur zur Anwendung der Steuerentlastung kommt, wenn es zu einer Steuerbelastung im Tätigkeitsstaat kommt.³⁵⁸

Zu beachten ist, dass sowohl bei der Steuerentlastung im Wege der Befreiungsmethode als auch im Wege der Anrechnungsmethode Aufzeichnungs- und Nachweispflichten gibt. Eine Befreiung bzw Entlastung der Steuer darf daher nur vorgenommen werden, wenn der Steuerpflichtige ein ordnungsgemäßes Verzeichnis führt bzw entsprechende Nachweise vorliegen.³⁵⁹

³⁵⁵ Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁵⁶ Kanduth-Kristen, Unbeschränkte Steuerpflicht, in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019) Rz VI/177; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁵⁷ OECD-MA 2017 Art 23 B.

³⁵⁸ Kanduth-Kristen in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger (Hrsg.), Internationales Steuerrecht Rz VI/178; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁵⁹ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, https://www.wko.at/service/steuern/Massnahmen_zur_Vermeidung_der_internationalen_Doppelbesteu.html (9.5.2023); Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen § 1 Abs 1.

6. Lohnsteuerabzug und Veranlagung von Einkünften iZm Remote-Work

Die Verlagerung des Arbeitsorts in die virtuelle Welt wirft vor allem auch Lohnsteuerliche Fragen auf. Einer der wichtigsten Aspekte der im Zuge dieser Arbeit erörtert wird ist der Lohnsteuerabzug bei Veranlagung von Einkünften im Zusammenhang mit Remote-Work.

6.1. Lohnsteuerabzugsverpflichtung - Erhebung der abkommensgemäß Österreich zustehenden Steuern

6.1.1. Lohnsteuerpflicht im Inland

Unabhängig davon, ob ein Arbeitnehmer unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht unterliegt, ist der Arbeitgeber grundsätzlich dazu verpflichtet, die Lohnsteuer im Inland einzubehalten, sofern er über eine lohnsteuerliche Betriebsstätte gemäß § 81 EStG im Inland verfügt.³⁶⁰ Für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer unterliegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 98 Abs 1 Z 4 EStG der beschränkten Steuerpflicht im Inland.³⁶¹ Diese beschränkte Steuerpflicht tritt ein, wenn die Tätigkeit entweder im Inland ausgeübt (Ausübungstatbestand) oder im Inland verwertet (Verwertungstatbestand) wird. Unter Ausübung versteht man, dass der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer physisch im Inland tätig ist. Der Verwertungstatbestand gilt subsidiär, wird aber von der Finanzverwaltung relativ weit ausgelegt. Eine Tätigkeit wird im Inland verwertet, wenn der wirtschaftliche Erfolg unmittelbar der inländischen Volkswirtschaft zugutekommt.³⁶²

Auch beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer können eine Veranlagung lohnsteuerpflichtiger Einkünfte beantragen und dabei Werbungskosten und inlandsbezogene Sonderausgaben geltend machen. Bei der Antragsveranlagung von beschränkt Steuerpflichtigen wird allerdings ein Betrag von 9.567 Euro (bis 2022: 9.000 Euro) zur Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet, der bei der laufenden Lohnverrechnung nicht berücksichtigt wird, man spricht in der Praxis von sogenannten Hinzurechnungsbetrag. Diese Hinzurechnung geschieht, weil das steuerfreie Existenzminimum grundsätzlich vom Wohnsitzstaat zu berücksichtigen ist. Aufgrund der tarifmäßigen

³⁶⁰ LStR 2002 Rz 13; EStG 1988 § 81; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Details dazu im Kapitel 3.2. Lohnsteuerbetriebsstätten nach § 81 EStG.

³⁶¹ EStG 1988 § 98 Abs 1 Z 4; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁶² Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung 46 f; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Grenzüberschreitendes Homeoffice aus lohnsteuerrechtlicher Sicht, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-im-ausland-lohnsteuer.html> (9.5.2023).

Steuerfreigrenze von 11.693 Euro (bis 2022: 11.000 Euro) verbleibt für beschränkt Steuerpflichtige somit ein steuerfreies Basiseinkommen von 2.126 Euro (bis 2022: 2.000 Euro).³⁶³

Bei der Besteuerung nach dem Lohnsteuertarif, somit in der monatlichen Lohnverrechnung, entfällt bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern die pauschale Hinzurechnung des Betrags von EUR 9.567,- zum Einkommen gemäß § 70 Abs 2 Z 1 EStG.³⁶⁴ Allerdings erfolgt im Rahmen einer Antragsveranlagung eine pauschale Hinzurechnung zum Einkommen gemäß § 102 Abs 3 EStG.³⁶⁵ Daher sollte geprüft werden, ob nicht ein freiwilliger Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung bei beschränkter Steuerpflicht zu einem steuerlichen Nachteil für den Steuerpflichtigen führt.³⁶⁶

6.1.2. Verteilung der Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Quellenstaat

Bei Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens kann das Kausalitätsprinzip, auch bekannt als Grundsatz der wirtschaftlichen Zuordnung, Vorrang vor dem Zuflussprinzip gemäß § 19 EStG haben.³⁶⁷ Dem Wortlaut von Art 15 Abs 1 OECD-Musterabkommen selbst kann keine Abgrenzung oder Definition entnommen werden, welche Bezugsbestandteile von der Bestimmung umfasst sind.³⁶⁸ Deshalb hat sich sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene der Begriff des „Kausalitätsprinzips“ durchgesetzt, wonach die Einkünfte (kausal) zu- bzw aufzuteilen sind.³⁶⁹

Es spielt keine Rolle, wann eine Auszahlung erfolgt oder ob sie im Heimat- oder Einsatzland erfolgt. Entscheidend ist, für welche Tätigkeit die Einkünfte erzielt wurden. Im Falle von Nachzahlungen hat grundsätzlich der Staat das Besteuerungsrecht, in dem die Arbeit ausgeübt worden wäre und der auch für die frühere aktive Tätigkeit steuerlich zuständig war. Darüber hinaus sind Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit kausal mit einer Tätigkeit verknüpft, wenn der Mitarbeiter bei Nichtausübung der Tätigkeit keinen Anspruch darauf gehabt hätte (zB verschiedene "Allowances" oder Zulagen, die nur während einer Entsendung oder Zuweisung zur Auszahlung gelangen).³⁷⁰

³⁶³ Persönliche Steuerpflicht, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/allgemeines-zur-lohn-und-einkommenssteuer/persoeliche-steuerpflicht.html#:~:text=Auf%20Grund%20der%20tarifm%C3%A4%C3%9Figen%20Steuerfreigrenze,bis%202022%3A%202.000%20Euro> (7.8.2023).

³⁶⁴ EStG 1988 § 70 Abs 2 Z 1; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁶⁵ EStG 1988 § 102 Abs 3.

³⁶⁶ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁶⁷ EStG 1988 § 19; EStR 2000 Rz 19; LStR 2002 Rz 70w; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119^{ff}; BFG 30.10.2020, RV/1100148/2018; BFG 19.4.2022, RV/6100053/2021; VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050.

³⁶⁸ OECD-MA 2017 Art 15 Abs 1; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁶⁹ Kunesch, Die Umsetzung des Kausalitätsprinzips in grenzüberschreitenden Personalverrechnungsfällen, SWK 2015, 1223 ff; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁷⁰ Bendlinger/Walch, Internationaler Personaleinsatz in Frage und Antwort (2007) 68 f; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

Jeder einzelne Bezugsbestandteil sollte daher hinsichtlich seiner Kausalität untersucht werden. Falls für bestimmte Bezugsbestandteile keine eindeutige Kausalität mit dem grenzüberschreitenden Arbeitseinsatz festgestellt werden kann (zB Grundgehalt, Urlaubsgeld und Weihnachtsremuneration), sollten sie im Verhältnis zu den tatsächlichen Arbeitstagen (basierend auf dem vom Mitarbeiter geführten Arbeitstagekalender) aufgeteilt werden.³⁷¹ Aufgrund der Komplexität von internationalen Sachverhalten ist es wichtig, auch die Vorgehensweise des anderen Landes bei der Aufteilung der Bezugsbestandteile zu berücksichtigen. In der Praxis wird daher eine genaue Abstimmung mit dem DBA-Partnerstaat empfohlen oder sogar erforderlich sein. Es können Abweichungen von der oben genannten Richtlinie aufgrund der spezifischen Umstände des Einzelfalls auftreten. Zusammenfassend lässt sich folgende Richtlinie zur Aufteilung von Bezugsbestandteilen ableiten:³⁷²

Zuordnung zum Tätigkeitsstaat: Alle Zulagen, die aufgrund der Entsendung gewährt werden, wie zum Beispiel "Housing Allowance", "Cost of Living Allowance", "Hardship Allowance", Sachbezüge für die Wohnung am Einsatzort und Sachbezüge für ein Fahrzeug, das ausschließlich am Einsatzort für private Fahrten genutzt werden darf. Ebenfalls umfasst sind "Sign-on"-Prämien, die ausschließlich für die Tätigkeit am Einsatzort gezahlt werden.³⁷³

Die Zuordnung erfolgt entsprechend der erbrachten Arbeitstage, wenn es sich um Bezüge wie das laufende Gehalt, laufende Zulagen oder Prämien, die für die Tätigkeit selbst gewährt werden, Urlaubsgeld und Weihnachtsremuneration handelt. Zusätzlich werden Sachbezüge berücksichtigt, die die private Nutzung eines Fahrzeugs an beiden Orten ermöglichen, sowie Jahresprämien, die für die Gesamttätigkeit gewährt werden. Des Weiteren werden Sachbezüge dem Ansässigkeitsstaat zugeordnet, wenn sie ausschließlich in diesem Land genutzt werden können. Ein Beispiel hierfür ist ein Sachbezug für ein Fahrzeug, das nur im Ansässigkeitsstaat genutzt werden kann.³⁷⁴

6.1.3. Vermeidung der Doppelbesteuerung im Rahmen der Lohnverrechnung

Seit dem 1.7.2015 benötigt ein Steuerpflichtiger, der in einem österreichischen DBA-Partnerstaat steuerlich ansässig ist und eine Befreiung seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Lohnsteuereinbehalt in Österreich beantragt, grundsätzlich einen Vordruck ZS-QU1.³⁷⁵ Dieser Vordruck muss von der Steuerverwaltung des Ansässigkeitsstaates bestätigt werden. Durch die Vorlage dieses

³⁷¹ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁷² Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁷³ Kunesch, SWK 2015, 1225 f; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁷⁴ Kunesch, SWK 2015, 1225 f; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁷⁵ Vordruck ZS-QU1, <https://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfd/9999/ZS-QU1.pdf> (27.5.2023).

bestätigten Vordrucks kann der Arbeitgeber die Entlastung an der Quelle gemäß den Bestimmungen der DBA-Entlastungsverordnung (EVO)³⁷⁶ durchführen.³⁷⁷

6.1.4. Voraussetzungen für die Lohnsteuerfreistellung durch den Arbeitgeber bei der Befreiungsmethode

Der Arbeitgeber kann eine Steuerbefreiung bereits bei der Lohnverrechnung oder beim Lohnsteuer Einbehalt berücksichtigen, wenn Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß dem anwendbaren DBA oder § 48 BAO von der Steuer befreit sind und dies durch die Befreiungsmethode erfolgt.³⁷⁸ In diesem Fall ist der Arbeitgeber gemäß § 82 EStG für den korrekten Lohnsteuer Einbehalt verantwortlich.³⁷⁹ Alternativ kann der Arbeitnehmer die Steuerbefreiung im Rahmen der Veranlagung beantragen, nachdem das Kalenderjahr abgelaufen ist.³⁸⁰ Diesbezüglich ist auch die Haftung des Steuereinbehalts zu erwähnen. § 82 EStG regelt, dass der Arbeitgeber für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer haftet. Wird die Steuerbefreiung aber im Rahmen der Veranlagung beantragt, ist keine Haftung des Arbeitgebers bestimmt.³⁸¹ Sollten Bezüge für einen Arbeitnehmer, der nicht in Österreich ansässig ist, bereits vom Arbeitgeber gemäß dem anwendbaren DBA steuerfrei gestellt werden, muss dieser gemäß den Bestimmungen des DBA sicherstellen, dass das Vorliegen der Voraussetzungen im Lohnsteuerakt eindeutig dokumentiert ist.³⁸² Die diesbezügliche Rechtsvorschrift findet sich in der DBA-Entlastungsverordnung.³⁸³ Ausländische Einkünfteempfänger können ihre Abkommensberechtigung durch eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländischen Steuerverwaltung (Verwendung von Formularen ZS-QU1 für natürliche Personen³⁸⁴) nachweisen. Übersteigen die Vergütungen vom Schuldner der Einkünfte an den Einkünfteempfänger im Kalenderjahr 10.000 Euro nicht und hat der Empfänger keinen Wohnsitz in Österreich, kann die Abkommensberechtigung auch durch eine schriftliche Erklärung des Empfängers nachgewiesen

³⁷⁶ DBA-Entlastungsverordnung – DBA-EVO (BGBl II 2005/92 idF BGBl 2006/44); EAS 2793 vom 20.11.2006 (Pensionsbesteuerung bei angeblicher Ansässigkeitsverlegung nach Zypern).

³⁷⁷ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Grenzüberschreitendes Homeoffice aus lohnsteuerrechtlicher Sicht, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-im-ausland-lohnsteuer.html> (9.5.2023); Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Beschaeftigung_von_Mitarbeitern_im_Ausland.html (9.5.2023).

³⁷⁸ BAO 2022 § 48.

³⁷⁹ EStG 1988 § 82.

³⁸⁰ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Beschaeftigung_von_Mitarbeitern_im_Ausland.html (9.5.2023).

³⁸¹ EStG 1988 § 82.

³⁸² Bendlinger, Auslandsentsendungen 226; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁸³ DBA-EVO (BGBl II 2005/92 idF BGBl 2022/318); Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 122 f.

³⁸⁴ Vordruck ZS-QU1, <https://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfd/9999/ZS-QU1.pdf> (27.5.2023).

werden. Die Erklärung muss bestimmte Angaben enthalten, wie Namen, Wohnsitzzustand, Wohnungen im Ausland, Einkünfteverwendung und -quelle, sowie Art und Höhe der Vergütung.³⁸⁵

Dabei ist Folgendes zu beachten:

- Wenn Österreich das Besteuerungsrecht für bestimmte Arbeitstage behält, sollte die Tageslohnsteuertabelle gemäß § 77 Abs 1 EStG³⁸⁶ verwendet werden.
- Da bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen besteht, wird empfohlen, einen Besteuernachweis des anderen Landes vorzulegen.³⁸⁷
- Aufgrund der Ansässigkeit im anderen Land sollte der Vordruck "ZS-QU1" (auch bekannt als "Ansässigkeitsbescheinigung") von der ausländischen Finanzverwaltung bestätigt werden.³⁸⁸
- Die Finanzverwaltung verlangt außerdem genaue, vollständige und nachvollziehbare Kalenderaufzeichnungen, aus denen hervorgeht, an welchen Tagen der Arbeitnehmer in verschiedenen Ländern anwesend war und gearbeitet hat.³⁸⁹

Nimmt ein Arbeitgeber für einen in Österreich ansässigen Arbeitnehmer eine DBA-konforme (teilweise) Befreiung vom Lohnsteuerabzug vor, müssen auch in diesem Fall die Voraussetzungen im Lohnsteuerakt des Mitarbeiters eindeutig dokumentiert werden. Mit Ausnahme des ZS-QU1³⁹⁰ gelten die oben beschriebenen Anforderungen.³⁹¹

In beiden Fällen müssen die inländischen Einkünfte, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, im Lohnzettel Art 1 ("L1") und die steuerbefreiten Auslandseinkünfte im Auslandslohnzettel Art 8 ("L8") ausgewiesen werden. Der Auslandslohnzettel unterscheidet sich inhaltlich vom Inlandslohnzettel nur dadurch, dass keine einbehaltene oder anrechenbare Lohnsteuer angegeben wird.³⁹²

³⁸⁵ DBA-EVO (BGBl II 2005/92 idF BGBl 2022/318) § 2; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 122 f.

³⁸⁶ EStG 1988 § 77 Abs 1.

³⁸⁷ Erlass des BMF vom 22.11.2007, BMF-010221/1897-IV/4/2007 (Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2007).

³⁸⁸ Kunesch/Helnwein, Grenzüberschreitende Personalverrechnung in Fallbeispielen (2011) 81 f; Vordruck ZS-QU1, <https://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfd/9999/ZS-QU1.pdf> (27.5.2023).

³⁸⁹ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Beschaeftigung_von_Mitarbeitern_im_Ausland.html (9.5.2023).

³⁹⁰ Vordruck ZS-QU1, <https://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfd/9999/ZS-QU1.pdf> (27.5.2023).

³⁹¹ Bendlinger, Auslandsententsendungen 226; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁹² LStR 2002 Rz 1228; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

Der Arbeitgeber hat im laufenden Jahr die Möglichkeit, durch eine Nachberechnung vergangener Lohnzahlungszeiträume die Lohnsteuer neu zu berechnen (gemäß § 77 Abs 3 EStG³⁹³). Dadurch kann er nachträglich Einkünfte vergangener Monate (teilweise) steuerfrei stellen. Die Nachberechnung muss bis zur Abfuhr der Lohnsteuer für den Monat Dezember (bis zum 15. des Folgemonats) erfolgen, spätestens also bis zum 15. Januar des Folgejahres.³⁹⁴

6.1.5. Voraussetzungen für die Lohnsteuerfreistellung durch den Arbeitgeber bei der Anrechnungsmethode

Im Rahmen der Lohnverrechnung ist es nicht möglich, ausländische Steuern (teilweise) anzurechnen, wenn der Arbeitnehmer in Österreich ansässig ist und das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnungsmethode vorsieht. Eine Steueranrechnung kann nur im Veranlagungsverfahren erfolgen.³⁹⁵ Daher kann eine grenzüberschreitende Tätigkeit in Verbindung mit einem Doppelbesteuerungsabkommen, das die Anrechnungsmethode vorsieht, während des Jahres zu einer Doppelbesteuerung führen, die nur im Rahmen der Veranlagung beseitigt werden kann.³⁹⁶

Wenn der österreichische Arbeitgeber nachweisen kann, dass die von ihm gezahlten Bezüge im DBA-Partnerstaat gemäß den Bestimmungen des Abkommens besteuert werden, bestehen seitens des BMF keine Einwände, wenn aufgrund der Vermeidung einer unterjährigen Doppelbesteuerung auf den Lohnsteuerabzug verzichtet wird. Neben dem Vorliegen eines Besteuernachweises müssen im Tätigkeitsstaat regelmäßige Steuerzahlungen in einem vergleichbaren Umfang wie der österreichische Lohnsteuerabzug geleistet werden (zB Schweden, Großbritannien, Japan).³⁹⁷

Falls das Steuerniveau im Land, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird, signifikant niedriger ist als in Österreich (beispielsweise in der Schweiz), kann der österreichische Arbeitgeber auch eine Befreiung von der Steuerpflicht in Anspruch nehmen. Hierfür ist es erforderlich, die nachfolgende Dokumentation vorzulegen:

³⁹³ EStG 1988 § 77 Abs 3; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁹⁴ *Bendlinger*, Auslandsententsendungen 227; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁹⁵ *Bendlinger*, Auslandsententsendungen 228; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 123 f.

³⁹⁶ *Bendlinger*, Auslandsententsendungen 228; *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Beschaeftigung_von_Mitarbeitern_im_Ausland.html (9.5.2023).

³⁹⁷ Erlass des BMF vom 22.11.2007, BMF-010221/1897-IV/4/2007 (Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2007); *Morawitz*, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

- Der Mitarbeiter wird im Ausland gleichzeitig doppelt besteuert (durch ausländischen Lohnsteuerabzug oder Vorauszahlungen).
- Der Mitarbeiter wird in Österreich veranlagt und für das laufende Jahr wurde eine Einkommensteuervorauszahlung in Österreich festgesetzt.³⁹⁸
- Lückenlose und ordnungsgemäß geführte Kalenderaufzeichnungen werden auch in diesem Fall von der Finanzverwaltung verlangt.³⁹⁹

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sowie steuerlich ansässig. Er arbeitet für einen Schweizer Dienstgeber und hat überwiegend Arbeitstage in Österreich, Home-Office, als auch teilweise im Büro in der Schweiz. Sowohl in Österreich als auch in der Schweiz wird im Rahmen der Lohnverrechnung Lohnsteuer abgeführt. Somit erfolgt während des Jahres eine Doppelbesteuerung.

Beispiel 2:

Ein Arbeitnehmer ist in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sowie steuerlich ansässig. In Österreich ist er aufgrund weiterer Einkünfte einkommensteuerpflichtig und zahlt im laufenden Jahr Einkommensteuervorauszahlungen sowohl für das Einkommen aus nichtselbstständiger Arbeit als auch die weiteren Einkünfte. Er arbeitet für einen Schweizer Arbeitgeber im Schweizer Büro. In der Schweiz wird im Rahmen der Lohnverrechnung Lohnsteuer abgeführt. Somit erfolgt während des Jahres eine Doppelbesteuerung.

Seit dem 1.1.2014 ist für jene Zeiträume, in denen gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zusteht, ein eigener Lohnzettel (Art 24) auszustellen. Die anrechenbare ausländische Steuer wird nicht im Lohnzettel (Art 24) erfasst, sondern bleibt unverändert vom Arbeitnehmer im Rahmen der Veranlagung im Formular L1i anzugeben.⁴⁰⁰

³⁹⁸ Erlass des BMF vom 24.9.2009, BMF-010221/2415-IV/4/2009 (Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht); Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

³⁹⁹ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff; Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland, https://www.wko.at/service/steuern/Beschaeftigung_von_Mitarbeitern_im_Ausland.html (9.5.2023).

⁴⁰⁰ LStR 2002 Rz 1408; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

6.2. Veranlagung von Einkünften iZm Remote-Work

Im Zusammenhang mit der Veranlagung von Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit, die in den meisten Fällen bei einer Remote-Work Tätigkeit vorliegen werden, ist an erster Stelle zu unterscheiden, ob der Arbeitnehmer eine Pflichtveranlagung abzugeben hat, oder ob eine freiwillige Antragsveranlagung vorliegt.⁴⁰¹ Ein Beispiel für eine Pflichtveranlagung wäre die Pflichtveranlagung bei einer Auslandstätigkeit. Arbeitnehmer, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich haben und dort uneingeschränkt steuerpflichtig sind, müssen grundsätzlich sämtliche Einkünfte, die sie weltweit erzielen (sowohl inländische als auch ausländische Einkünfte), in Österreich versteuern. Die Einkünfte aus dem Ausland, die aufgrund von Doppelbesteuerungsabkommen entlastet werden (also Einkünfte, die entweder unter den Progressionsvorbehalt fallen oder nach der Anrechnungsmethode besteuert werden), werden für in Österreich ansässige Arbeitnehmer als "andere Einkünfte" im Sinne von § 41 Abs 1 Z 1 EStG betrachtet. Diese Einkünfte lösen eine Verpflichtung zur jährlichen Steuererklärung in Österreich aus, sofern sie den Betrag von EUR 730,- pro Jahr überschreiten. Daher müssen Arbeitnehmer, die neben ihren Einkünften aus dem Inland auch steuerpflichtige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Ausland erzielen, die ausländischen Einkünfte in ihrer jährlichen Einkommensteuererklärung in Österreich angeben.⁴⁰²

Falls der Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzugs keine Befreiung gemäß Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigt hat, kann diese im Nachhinein durch die Veranlagung geltend gemacht werden.⁴⁰³ Um die DBA-Freistellung im Rahmen der Veranlagung nachträglich vorzunehmen, ist es erforderlich, korrigierte Lohnzettel ("L1" und "L8") zusammen mit der Arbeitnehmerveranlagung einzureichen.⁴⁰⁴

Für den Fall, dass die Steuerfreistellung durch die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt erfolgt, kann diese durch den Arbeitgeber bereits im Rahmen der Lohnverrechnung erfolgen. Wenn der Mitarbeiter neben den grenzüberschreitenden Einkünften auch andere steuerpflichtige Einkünfte im Inland erzielt, ist es erforderlich, eine Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen, um den Progressionsvorbehalt zu berücksichtigen. Die Anwendung des Anrechnungsverfahrens muss in jedem Fall im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung durchgeführt werden.⁴⁰⁵

⁴⁰¹ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133.

⁴⁰² Loizenbauer/Rebhandl, Einkommensteuer – Arbeitnehmerveranlagung bei Auslandstätigkeit, <https://www.icon.at/news/detail/einkommensteuer-arbeitnehmerpflichtveranlagung-bei-auslandstaetigkeit> (14.8.2023).

⁴⁰³ Bendlinger, Auslandsentsendungen² 64; LStR 2002 Rz 11201; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133.

⁴⁰⁴ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133.

⁴⁰⁵ Loukota/Jirousek, Internationales Steuerrecht I/1 Z 00 Rz 410; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 119 ff.

6.2.1. Pflichtveranlagung

Wenn ein Steuerpflichtiger neben seinen Einkünften, die der Lohnsteuerpflicht unterliegen, weitere Einkünfte von mehr als EUR 730,- pro Jahr erzielt, ist er zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet.⁴⁰⁶ Als "andere Einkünfte" gelten zum Beispiel inländische Einkünfte von Arbeitgebern, die keine Betriebsstätte in Österreich haben, sowie ausländische Einkünfte, für die Österreich das Besteuerungsrecht hat (bei denen zum Beispiel ausländische Steuern angerechnet werden können) oder die als steuerfreie Progressionseinkünfte berücksichtigt werden müssen.⁴⁰⁷

Weitere Umstände, die zu einer Pflichtveranlagung führen sind gemäß § 41 Abs 1 EStG nachfolgende Punkte:

- zwei oder mehrere lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit wurden im betroffenen Kalenderjahrgleichzeitig bezogen;
- Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag, erhöhter Pensionistenabsetzbetrag oder erhöhter Verkehrsabsetzbetrag wurden zu Unrecht in der Lohnverrechnung berücksichtigt;
- Familienbonus Plus wurde in der Lohnverrechnung berücksichtigt, obwohl die Voraussetzungen nicht vorlagen;
- Änderungen der Verhältnisse zur Pendlerpauschale und/oder zum Kinderbetreuungszuschuss die nicht in der Lohnverrechnung berücksichtigt wurden;
- Zufluss von bestimmten Bezügen (Dienstleistungsscheck, Rehabilitationsgeld, Insolvenz-Entgelt-Fonds, uvm);
- Freibetragsbescheid der in der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde;
- eine zu hohe Home-Office-Pauschale steuerfrei in der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde;
- mehr als EUR 3.000,- an Mitarbeitergewinnbeteiligung steuerfrei in der Lohnverrechnung berücksichtigt wurden.⁴⁰⁸

Die hier angeführten Tatbestände sind allgemeine Beispiele, die in keinem besonderen Zusammenhang zu Remote-Work oder einen Auslandssachverhalt stehen. In diesem besonderen Zusammenhang ist folgender Punkt noch zu erwähnen: Wenn eine Befreiung für begünstigte Auslandstätigkeiten gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG beansprucht wurde und im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt wurde, besteht keine Verpflichtung zur Abgabe einer

⁴⁰⁶ EStG 1988 § 41 Abs 1; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133.

⁴⁰⁷ EStG 1988 § 39 Abs 1; EStG 1988 § 41 Abs 1; LStR 2002 Rz 912c; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133; Arbeitnehmerveranlagung Überblick, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/arbeitnehmerinnenveranlagung.html> (13.8.2023).

⁴⁰⁸ EStG 1988 § 41 Abs 1; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133.

Einkommensteuererklärung. Die steuerbefreiten Bezüge gemäß § 3 Abs 1 Z 10 EStG werden separat betrachtet und unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt.⁴⁰⁹

Unterliegt ein Arbeitnehmer einer Pflichtveranlagung ist diese bis 30. April des Folgejahres, oder alternativ bei einer Online-Erklärung bis 30. Juni des Folgejahres, einzureichen.⁴¹⁰

6.2.2. Freiwillige Veranlagung – Antragsveranlagung

Auch wenn kein Tatbestand für eine Pflichtveranlagung vorliegt, besteht für Arbeitnehmer die Möglichkeit einer freiwilligen Veranlagung, der sogenannten Antragsveranlagung.⁴¹¹ Hierfür gilt als Frist der Ablauf des fünften Jahres nach Ende des Veranlagungszeitraums.⁴¹² Gründe, die für eine freiwillige Veranlagung sprechen sind unter anderem folgende Beispiele:

- Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag (dieser ist auch zu beantragen, wenn dieser schon im Zuge der Lohnverrechnung geltend gemacht wurde)
- Mehrkindzuschlag
- Pendlerpauschale (soweit diese nicht bereits in der Lohnverrechnung geltend gemacht wurde)
- Werbungskosten
- Sonderausgaben, die nicht automatisch übermittelt werden
- Unterhaltsabsetzbetrag (Formular L1k)
- Familienbonus Plus (Formular L1k und L1k-bf) (soweit diese nicht bereits in der Lohnverrechnung geltend gemacht wurde)
- Außergewöhnliche Belastungen (Formular L1ab)⁴¹³

Zusätzlich zur freiwilligen Antragsveranlagung gibt es seit dem Veranlagungsjahr 2016 auch noch die antragslose Arbeitnehmerveranlagung. Hierbei wird automatisch ohne Abgabe einer Steuererklärung eine Veranlagung durchgeführt. Dies betrifft Fälle, in denen lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit bezogen wurden und bei denen die vorhandenen Daten (insbesondere aus den vom Arbeitgeber übermittelten Lohnzetteln) zu einer Steuergutschrift führen. In Bezug auf

⁴⁰⁹ LStR 2002 Rz 910b; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133.

⁴¹⁰ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133, Arbeitnehmerveranlagung Überblick, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/arbeitnehmerinnenveranlagung.html> (13.8.2023).

⁴¹¹ EStG 1988 § 41 Abs 2; EStG 1988 § 39 Abs 1.

⁴¹² EStG 1988 § 41 Abs 2.(

⁴¹³ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133; Arbeitnehmerveranlagung Überblick, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/arbeitnehmerinnenveranlagung.html> (13.8.2023); Da vor allem unterschiedliche Werbungskosten im Zusammenhang mit Home-Office oder Remote-Work berücksichtigt werden können, wird auf diese im nächsten Kapitel gesondert im Detail eingegangen. Die übrigen Beispiele sind sehr allgemein, und stehen in keinem besonderen Zusammenhang mit einer Home-Office Tätigkeit, aus diesem Grund werden diese Punkte auch nicht weiter erörtert.

Auslandssachverhalte ist noch anzuführen, dass auch beschränkt Steuerpflichtige die Möglichkeit haben, auf Antrag eine Arbeitnehmerveranlagung durchzuführen. In diesem Rahmen können auch Steuerfreistellungen gemäß den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigt werden, die im Lohnsteuerabzug nicht berücksichtigt wurden.⁴¹⁴

7. Werbungskosten bei Veranlagung von Einkünften iZm Remote-Work

Die neue Arbeitsrealität in der Remote-Work und Home-Office bereits einen signifikanten Anstieg hatten und auch in Zukunft haben werden, wirft Fragen auf, insbesondere im Hinblick auf die Möglichkeit, Werbungskosten geltend zu machen. Werbungskosten sind grundsätzlich Aufwendungen, die Arbeitnehmer im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit tätigen und die steuermindernd wirken können.⁴¹⁵ Im Zusammenhang mit Remote-Work und Home-Office können insbesondere Ausgaben für Arbeitsmittel, Büromiete, Internet- und Telekommunikationskosten sowie Fortbildungen und Schulungen im Rahmen der Veranlagung berücksichtigt werden. Des Weiteren werden die rechtlichen Voraussetzungen angeführt, die erfüllt sein müssen, um Werbungskosten steuerlich geltend machen zu können. Dies umfasst die Notwendigkeit einer beruflichen Veranlassung, die Dokumentation der Aufwendungen und die Einhaltung der steuerlichen Bestimmungen.⁴¹⁶

7.1. Werbungskosten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Tätigkeiten

Im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Auslandstätigkeiten gibt es bestimmte Werbungskosten die häufig in diesem Rahmen anfallen. Dazu zählen auch:

- ausländische Sozialversicherungsbeiträge⁴¹⁷,
- Kosten für doppelte Haushaltsführung⁴¹⁸,
- Familienheimfahrten⁴¹⁹,
- Umzugskosten⁴²⁰,
- auswärtige Berufsausbildung der Kinder (aus sprachlichen Gründen)⁴²¹,

⁴¹⁴ EStG 1988 § 102 Abs 1 Z 3 sowie LStR 2002 Rz 912c; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 133; Arbeitnehmerveranlagung Überblick, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/arbeitnehmerinnenveranlagung.html> (13.8.2023); Antragslose Arbeitnehmerveranlagung – einfach automatisch, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/antragslose-arbeitnehmerinnenveranlagung.html> (13.8.2023).

⁴¹⁵ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

⁴¹⁶ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022.

⁴¹⁷ EStG 1988 § 16 Abs 1 Z 4; LStR 2002 Rz 243 ff.

⁴¹⁸ LStR 2002 Rz 341 ff.

⁴¹⁹ LStR 2002 Rz 354 ff.

⁴²⁰ LStR 2002 Rz 392 f.

⁴²¹ EStG 1988 § 34 Abs 8; LStR 2002 Rz 1038 f.

- Sprachkurse⁴²².

Wie auch im vorigen Kapitel betreffend die Einkünfte aus nicht selbstständiger Tätigkeit erläutert, sind auch die Werbungskosten, die im Zusammenhang mit Einkünften stehen, die aufgrund eines DBAs steuerfrei gestellt wurden, ebenso wie diese Einkünfte anhand der Arbeitstage auf Inland und Ausland aufzuteilen. Die Werbungskosten verringern zum einen proportional die steuerpflichtigen Einkünfte und zum anderen proportional die Progressionseinkünfte basierend auf dem Arbeitstageschlüssel.⁴²³ Dabei ist es wichtig, das Kausalitätsprinzip bei der Zuordnung von Werbungskosten zu beachten. Werbungskosten, die ausschließlich mit einer Tätigkeit im Ausland in Verbindung stehen, werden daher ausschließlich bei der Berechnung der ausländischen Einkünfte als abzugsfähig berücksichtigt. Werbungskosten, die sich auf die gesamte Tätigkeit beziehen (zB österreichische oder ausländische Sozialversicherungsbeiträge), werden hingegen entsprechend der Anzahl der Tätigkeitstage oder im Verhältnis zu den Einkünften zugerechnet.⁴²⁴

Eine spezifische Steuerbegünstigung im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten ist die Werbungskostenpauschale für Expatriates, welches deutlich höher als die generelle Werbungskostenpauschale von EUR 132,- ist. *„Diesbezüglich wurde in den LStR im Zuge des „LStR 2002 – Wartungserlasses 2015“ Rz 406b eingefügt: Zu beachten ist, dass die Beschäftigung in Österreich nicht länger als fünf Jahre dauern darf und der Steuerpflichtige in Hinblick auf seine vorübergehende Beschäftigung seinen bisherigen Wohnsitz im Ausland beibehalten muss. Keine vorübergehende Beschäftigung liegt vor, wenn von vornherein eine längere Beschäftigungsdauer vorgesehen ist oder dem Beschäftigten im Falle eines befristeten Dienstverhältnisses die Möglichkeit der Verlängerung über fünf Jahre hinaus eingeräumt wird. Wird die Option auf Vertragsverlängerung nicht in Anspruch genommen, liegt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO vor, dass zu einer Bescheidänderung zugunsten des Expatriates im Rahmen der Veranlagung führen kann.“*⁴²⁵

Diese Werbungskostenpauschale kann entweder direkt in der Lohnverrechnung oder später im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung⁴²⁶ geltend gemacht werden. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass der Expat entweder die Werbungskostenpauschale oder seine tatsächlichen Werbungskosten geltend machen kann. Wurde die Werbungskostenpauschale beispielsweise bereits

⁴²² LStR 2002 Rz 363; Selbstverständlich können auch weitere Werbungskosten im Zuge mit einer grenzüberschreitenden Tätigkeit anfallen, in dieser Arbeit wurden nur die häufigsten erwähnt.

⁴²³ EStG 1988 § 20 Abs 2; LStR 2002 Rz 229.

⁴²⁴ Kunesch, SWK 2015, 1226; Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 125.

⁴²⁵ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 126.

⁴²⁶ EStG 1988 § 62.

in der Lohnverrechnung berücksichtigt und liegen tatsächlich höhere Werbungskosten vor, können diese im Zuge der Veranlagung anstelle der Pauschale geltend gemacht werden.

Kritisch kann dazu angemerkt werden, dass der Anwendungsbereich der Werbungskostenpauschale nicht die "klassischen" Expatriates umfasst. Dies liegt daran, dass Expatriates, die im Rahmen von Gestellungs- und Entsendungsverträgen in Österreich tätig sind und zusätzlich zu ihren Dienstverhältnissen im Heimatland agieren, nicht von der vermeintlichen Vereinfachungsmaßnahme für Expatriates erfasst werden.⁴²⁷ Da kein österreichisches Dienstverhältnis besteht, können sie daher die Vorteile der Werbungskostenpauschale nicht nutzen.⁴²⁸

7.2. Werbungskosten im Zusammenhang mit Home-Office

Zusätzlich zu den erwähnten allgemeinen Werbungskosten und den häufig im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten auftretenden Werbungskosten wurden im Jänner 2021 seitens der Bundesregierung und den Sozialpartnern neue Home-Office Regelungen⁴²⁹ ausgearbeitet. Diese sind mit 1.4.2021 im Rahmen des 2. Covid-19-Steuermaßnahmengesetzes⁴³⁰ in Kraft getreten, und sind vorerst für den Zeitraum 2021 bis 2023 befristet.⁴³¹

Es ist zwischen steuerlichen Begünstigungen, die bereits im Rahmen der Lohnverrechnung berücksichtigt werden können und jenen Werbungskosten die im Rahmen der Veranlagung geltend gemacht werden zu unterscheiden.⁴³²

7.2.1. Steuerliche Begünstigungen für Home-Office mit direkter Berücksichtigung in der Lohnverrechnung

Der Arbeitgeber hat im Rahmen der monatlichen Lohnverrechnung bereits die Möglichkeit bestimmte Begünstigungen für Home-Office direkt lohnsteuermindernd zu berücksichtigen. In diesem Zusammenhang ist die Behandlung von digitalen Arbeitsmitteln sowie die nicht steuerbare Home-Office-Pauschale zu erwähnen.

⁴²⁷ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 127.

⁴²⁸ Morawitz, in Kopecek (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis 127.

⁴²⁹ Hierbei handelt es sich nicht um ein eigenständiges Gesetz, sondern um Regelungen zum Thema Homeoffice, die sich auf verschiedene Gesetze (wie zB Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz, Arbeitsverfassungsgesetz, Dienstnehmerhaftpflichtgesetz, Allgemeines Sozialversicherungsgesetz, Arbeitsinspektionsgesetz, Beamten-Kranken- und Unfallversicherungsgesetz, Einkommensteuergesetz) beziehen; Chiba, Homeoffice-Regelungen im Überblick, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

⁴³⁰ Pressemeldung des BMF vom 27.1.2021 unter <https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2021/jaenner/home-office-regelung.html> (22.3.2021); Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

⁴³¹ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

⁴³² Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023).

Digitale Arbeitsmittel

Stellt der Arbeitgeber die digitalen Arbeitsmittel wie insbesondere Computer, Bildschirm, Tastatur, Drucker oder Handy zum Zweck der beruflichen Tätigkeit unentgeltlich zur Verfügung, ist in § 26 Z 9 EStG⁴³³ ausdrücklich gesetzlich klargestellt, dass es sich beim Arbeitnehmer um keine Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit handelt. In der Lohnverrechnung sind somit keine steuerpflichtigen Einkünfte (Sachbezüge) für diese digitalen Arbeitsmittel anzusetzen. Diese Regelung gilt auch bei der Erlaubnis einer teilweisen privaten Nutzung.⁴³⁴

Home-Office-Pauschale

Zur Abgeltung von Mehraufwendungen im Home-Office kann der Arbeitgeber ab dem Veranlagungsjahr 2021, im Rahmen der monatlichen Lohnverrechnung, bis zu EUR 3,- pro Home-Office Tag nicht steuerbar ausbezahlen, wenn diese entsprechend als Home-Office-Pauschale vereinbart werden.⁴³⁵ „Allfällige pauschale Zuschüsse des Arbeitgebers für Homeoffice-Tätigkeiten im Jahr 2020 bleiben daher steuerpflichtig, da die Bestimmung erst ab 1.1.2021 gilt“⁴³⁶. Der Arbeitgeber ist nicht gesetzlich verpflichtet, eine Pauschale für das Arbeiten im Home-Office zur Verfügung zu stellen. Im Arbeitsrecht ist lediglich allgemein und eher ungenau festgelegt, dass der Arbeitnehmer Anspruch auf angemessenen Ersatz der erforderlichen Kosten hat, wenn er digitale Arbeitsmittel wie Laptop, PC, Tastatur, Bildschirm, Drucker, Software, Internetverbindung oder Mobiltelefon ganz oder teilweise selbst bereitstellen muss.⁴³⁷ Die genaue Regelung und Höhe dieser Kostenübernahme kann durch Vereinbarungen festgelegt werden. Eine pauschale Abgeltung der Kosten ist ebenfalls möglich.⁴³⁸ Im Arbeitsrecht ist somit die Bereitstellung eines Home-Office-Pauschales lediglich eine Option (Kann-Bestimmung), aber keine Verpflichtung (Muss-Bestimmung). Auch wenn der Arbeitnehmer bereits über die vollständige digitale Ausstattung verfügt, besteht die Möglichkeit eines steuerfreien Home-Office-Pauschales. Dies liegt daran, dass die abgabenrechtlichen Vorschriften keine spezifischen Einschränkungen hinsichtlich der Abgabefreiheit in dieser Hinsicht vorsehen.⁴³⁹ Wenn der

⁴³³ EStG 1988 § 26 Z 9.

⁴³⁴ Bericht des Finanzausschusses über den Antrag 1241/A der Abgeordneten Karlheinz Kopf, Mag. Dr. Jakob Schwarz, BA, Kolleginnen und Kollegen betreffend ein Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Gebührengesetz 1957, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Alkoholsteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Investitionsprämienengesetz geändert werden (2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz – 2. COVID-19-StMG), AB 669 BlgNR 27. GP 4; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; LStR 2002 Rz 214, 214a.

⁴³⁵ EStG 1988 § 26 Z 9.

⁴³⁶ Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

⁴³⁷ AVRAG 2022 § 2h.

⁴³⁸ AVRAG 2022 § 2h Abs 3, „Die Kosten können auch pauschaliert abgegolten werden“.

⁴³⁹ EStG 1988 § 26 Z 9.

Arbeitgeber ein abgabenfreies Home-Office-Pauschale auszahlt, ist der Betrag am Lohnkonto und am Lohnzettel (L16) anzuführen.⁴⁴⁰

Eine Vereinbarung betreffend der Home-Office-Pauschales zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist für die Steuerbefreiung zwingend nötig. Diese Vereinbarung kann aber sowohl auf kollektivvertraglicher als auch auf freiwilliger Basis abgeschlossen werden und unterliegt keinen besonderen Vorschriften.⁴⁴¹ Diese nicht steuerbare Pauschale ist für höchstens 100 Home-Office-Tage im Jahr möglich. Somit können bis zu EUR 300,- pro Jahr und Arbeitnehmer nicht steuerbar belassen werden. Übersteigt die vereinbarte Home-Office-Pauschale diesen Betrag, sind die übersteigenden Zahlungen als laufender Bezug nach Tarif zu besteuern.⁴⁴²

Home-Office-Tage werden nur dann als solche angesehen, wenn die berufliche Tätigkeit ausschließlich in der eigenen Wohnung ausgeübt wird. Wenn beispielsweise nur ein halber Tag in der Wohnung gearbeitet wird und anschließend ins Büro oder auf Dienstreise gefahren wird, handelt es sich nicht um einen Home-Office-Tag.⁴⁴³

Damit die Home-Office-Pauschale steuerfrei ausgezahlt werden kann, ist es erforderlich, dass es sich um einen Home-Office-Tag handelt, an dem die Arbeit ausschließlich in der eigenen Wohnung stattfindet. Diese Regelung gilt auch für Teilzeitbeschäftigte, die die Pauschale in vollem Umfang erhalten, ohne dass es gekürzt wird.⁴⁴⁴

Die Begünstigung des Home-Office erstreckt sich nicht nur auf die private Wohnung des Arbeitnehmers, sondern auch auf die Wohnung seines Partners oder naher Angehöriger, wenn der Arbeitnehmer dort im Home-Office arbeitet. Nicht abgedeckt sind hingegen Parks oder andere

⁴⁴⁰ Lohnkontenverordnung, BGBl. II Nr. 256/2005, zuletzt i.d.F. BGBl. II Nr. 55/2023 § 2 Z 2; EStG 1988 § 76 Abs2.

⁴⁴¹ EStG 1988 § 26 Z 9; AB 669 BlgNR 27. GP 4 – 6.

⁴⁴² AB 669 BlgNR 27. GP 4 – 6; *Chiba*, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 26 Z 9 lit a; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); *Oberrader*, BFGjournal 2021, 81 ff; Steuerliche Homeoffice-Regelungen, https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen/arbeitnehmerveranlagung/Steuerliche-Homeoffice-Regelungen.html#:~:text=Zahlungen%20von%20Arbeitgeberinnen%2FArbeitgebern%20zur,Homeoffice%2DTage%20%E2%80%93%20nicht%20versteuert (13.8.2023).

⁴⁴³ Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; *Oberrader*, BFGjournal 2021, 81 ff; *Chiba*, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 124b Z 373; AB 669 BlgNR 27 GP 4-5; Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

⁴⁴⁴ Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; *Oberrader*, BFGjournal 2021, 81 ff; *Chiba*, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 124b Z 373; AB 669 BlgNR 27 GP 4-5; Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

öffentliche Flächen, Restaurants oder Cafés. Die steuerliche Begünstigung bezieht sich speziell auf die Nutzung von Wohnungen für das Home-Office.⁴⁴⁵

Durch diese Regelungen soll sichergestellt werden, dass Arbeitnehmer für einen Tag nicht mehrere steuerliche Begünstigungen, wie etwa Pendlerpauschale und Home-Office-Pauschale, parallel in Anspruch nehmen können. Durch den Ausschluss von diversen Räumlichkeiten, öffentlicher Flächen und öffentlicher Coworking Spaces wird nochmals auf die explizite Unterscheidung von Home-Office und Remote-Work verwiesen.⁴⁴⁶

Ab dem 1. Januar 2021 sind Arbeitgeber verpflichtet, die Anzahl der Home-Office-Tage und die Höhe der nicht steuerbaren Home-Office-Pauschale im Lohnkonto und auf dem Lohnzettel (L16/L17) zu erfassen. Diese Aufzeichnungen dienen dazu, eine Überprüfung durch die Finanzverwaltung im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen zu ermöglichen. Dadurch wird Transparenz und Nachvollziehbarkeit in Bezug auf die steuerliche Behandlung des Home-Office gewährleistet. Dies trifft zu, unabhängig davon, ob der Arbeitgeber eine Home-Office-Pauschale auszahlt oder nicht. Die Verpflichtung zur Erfassung der Anzahl der Home-Office-Tage im Lohnkonto und deren Angabe im L16-Formular dient hauptsächlich dem Zweck, dass die Steuerbehörde die steuerliche Berechtigung des Arbeitnehmers zur Inanspruchnahme von Werbungskosten in der Einkommensteuererklärung (sei es das Home-Office-Pauschale oder eventuelle Kosten für ergonomisches Mobiliar) überprüfen kann.⁴⁴⁷

Eine parallele Steuerbegünstigung von Home-Office-Pauschale und Pendlerpauschale soll vermieden werden, generell schließt die Gewährung einer Home-Office-Pauschale die Pendlerpauschale aber nicht generell aus. Für den Anspruch der Pendlerpauschale gelten weiterhin alle „echten“

⁴⁴⁵ Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

⁴⁴⁶ EStG 1988 § 124b Z 373; AB 669 BlgNR 27 GP 4-5; Lindmayr, Homeoffice-Gesetz - Ministerialentwurf, ARD 6737/10/2021; FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Bräumann, Die neue Homeoffice-Regelung im EStG für 2021 bis 2023 aus Arbeitgebersicht, SWK 10/2021, 634 ff; Bräumann, Abzugsfähigkeit von Kosten eines "COVID-19-bedingten" Homeoffice, SWK 13/2020, 700; AVRAG 2022 § 2h Abs 1; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 26 Z 9 lit a; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023).

⁴⁴⁷ Lohnkontenverordnung, zuletzt i.d.F. BGBl. II Nr. 55/2023 § 2 Z 2 und § 1 Abs 1 Z 17; AB 669 BlgNR 27. GP 4-5; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 26 Z 9 lit a; Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021); Bräumann, SWK 10/2021, 634 ff; Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

Pendlertage, somit jene Tage, an denen der Arbeitnehmer von zu Hause in seine Arbeitsstätte pendelt.⁴⁴⁸

Wenn die Strecke zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte an mindestens elf Tagen im Kalendermonat zurückgelegt wird, besteht die Möglichkeit, sowohl die volle Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs 1 Z 6 lit e EStG als auch die Home-Office-Pauschale (basierend auf den Home-Office-Tagen des entsprechenden Monats) geltend zu machen. Es ist jedoch wichtig zu beachten, dass ein Home-Office-Tag nicht gleichzeitig als Pendeltag betrachtet werden kann, da sie sich gegenseitig ausschließen (wechselseitiges Ausschlussverhältnis).⁴⁴⁹

Für mindestens vier bis sieben Pendeltage im Monat kann die Pendlerpauschale zu einem Drittel berücksichtigt werden, für acht bis zehn Tage zu zwei Dritteln und ab einer Fahrt von elf Tagen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pro Kalendermonat steht die Pendlerpauschale in voller Höhe zu. Die genaue Höhe der Pendlerpauschale hängt also von der Anzahl der Pendeltage ab.⁴⁵⁰

7.2.2. Werbungskosten mit Berücksichtigung im Rahmen der Veranlagung

Zusätzlich zu den Werbungskosten, die bereits in der monatlichen Lohnverrechnung berücksichtigt werden, können auch im Rahmen der Veranlagung Werbungskosten iZm Home-Office berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang ist die Behandlung von sogenannten Differenzwerbungskosten, digitalen Arbeitsmitteln, ergonomischem Mobiliar, ein Arbeitszimmer sowie die nicht steuerbare Home-Office-Pauschale zu erwähnen.

Differenzwerbungskosten

Die nicht ausgeschöpfte steuerfreie Home-Office-Pauschale, also die der Arbeitgeber nicht gewährt hat, kann der Arbeitnehmer im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung ab dem Veranlagungsjahr 2021 als "Differenzwerbungskosten" gemäß § 16 Abs 1 Z 7a lit b EStG geltend machen. Diese Differenz ergibt sich, wenn die Home-Office-Pauschale den Höchstbetrag von EUR 3,- pro Home-Office-Tag (für maximal 100 Tage im Kalenderjahr) nicht erreicht. Um dieses Recht in Anspruch zu nehmen, ist eine

⁴⁴⁸ AB 669 BlgNR 27. GP 4; *Kunesch*, Die neue Homeoffice-Regelung im Steuerrecht, PV- Info 2/2021, 1; *Chiba*, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 26 Z 9 lit a; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); *Oberrader*, BFGjournal 2021, 81 ff; Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

⁴⁴⁹ AB 669 BlgNR 27. GP 4; *Kunesch*, PV- Info 2/2021, 1; *Chiba*, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 26 Z 9 lit a; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); *Oberrader*, BFGjournal 2021, 81 ff.

⁴⁵⁰ AB 669 BlgNR 27. GP 4; *Kunesch*, PV- Info 2/2021, 1; *Chiba*, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 26 Z 9 lit a; *Bleyer*, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); *Oberrader*, BFGjournal 2021, 81 ff.

Vereinbarung über Home-Office mit dem Arbeitgeber erforderlich, ähnlich wie bei der Home-Office-Pauschale. Es ist jedoch nicht erforderlich, die mit dem Home-Office zusammenhängenden Kosten nachzuweisen, da die Anzahl der Home-Office-Tage bereits aus dem Lohnkonto hervorgeht.⁴⁵¹

Ein Arbeitnehmer arbeitet an insgesamt 50 Tagen ausschließlich im Home-Office von seiner Wohnung aus. Sein Arbeitgeber gewährt ihm eine steuerfreie Pauschale von EUR 2,- pro Tag, was in Summe EUR 100,- als Home-Office-Pauschale ausmacht. Bei der Arbeitnehmerveranlagung kann er zusätzlich einen Betrag von EUR 50,- als Werbungskosten geltend machen. Diese Summe ergibt sich aus der Differenz zwischen dem höchstmöglichen zulässigen Home-Office-Pauschale von EUR 150,- (berechnet als 50 Tage multipliziert mit EUR 3,- pro Tag) und dem bereits steuerfrei erhaltenen Betrag von EUR 100,-, den ihm der Arbeitgeber gewährt hat.⁴⁵²

Digitale Arbeitsmittel

Aufgrund der Regelung in § 16 Abs 1 Z 7 EStG können nun auch Ausgaben für digitale Arbeitsmittel, die für die Nutzung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes erforderlich sind, als Werbungskosten geltend gemacht werden. Neben Ausgaben für Arbeitsmittel wie Werkzeug und Berufskleidung werden nun explizit auch Kosten für digitale Arbeitsmittel wie anteilige Internetkosten, Laptops, Bildschirme und Drucker berücksichtigt. Diese können abgesetzt werden, wenn der Arbeitgeber diese Arbeitsmittel nicht oder nicht vollständig zur Verfügung stellt und die Kosten vom Arbeitnehmer selbst getragen werden. Der Gesetzestext definiert den Begriff "Arbeitsplatz" jedoch nicht genauer.⁴⁵³

Die Absetzbarkeit solcher Werbungskosten war bereits zuvor möglich, jedoch nur in dem Maße, wie sie beruflich genutzt wurden. Sofern keine überzeugenden Nachweise für eine höhere berufliche

⁴⁵¹ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Schuster, Neue Homeoffice-Regelung; abgabenrechtlicher Teil und auftretende Fragen, ARD 6741/5/2021; Steuerliche Homeoffice-Regelungen, https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen/arbeitnehmerveranlagung/Steuerliche-Homeoffice-Regelungen.html#:~:text=Zahlungen%20von%20Arbeitgeberinnen%2FArbeitgebern%20zur,Homeoffice%2DTage%20%E2%80%93%20nicht%20versteuert (13.8.2023); Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

⁴⁵² Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

⁴⁵³ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Schuster, ARD 6741/5/2021; AB 669 BlgNR 27. GP 5.

Nutzung erbracht werden können, wird laut Verwaltungsmeinung davon ausgegangen, dass 60 % der Kosten beruflich veranlasst sind.⁴⁵⁴

Aufwendungen für Computer und Zubehör unterliegen auch dann keinem Aufteilungsverbot nach § 20 Abs 1 EStG, wenn eine eindeutige Zuordnung zur beruflichen oder privaten Sphäre nicht möglich ist.⁴⁵⁵

Ab der Veranlagung 2021 werden jedoch eventuell gewährte Home-Office-Pauschalen gemäß § 26 Z 9 EStG sowie geltend gemachte Differenzwerbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 7a lit b EStG auf die Werbungskosten für digitale Arbeitsmittel angerechnet. Diese Anrechnung erfolgt auch dann, wenn die digitalen Arbeitsmittel in einem Arbeitszimmer verwendet werden.⁴⁵⁶

Nicht digitale Arbeitsmittel wie etwa Büromaterial, Werkzeug und Berufskleidung werden hingegen nicht auf diese Weise gekürzt.⁴⁵⁷

Wenn die Anschaffungskosten eines digitalen Arbeitsmittels bis zu EUR 800,- betragen, kann es vollständig als geringwertiges Wirtschaftsgut gemäß § 13 EStG abgesetzt werden. Überschreiten die Kosten den Betrag von EUR 800,-, müssen die Arbeitsmittel gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG über die Nutzungsdauer verteilt abgesetzt werden.⁴⁵⁸

Werbungskosten für ergonomisches Mobiliar

Arbeitnehmer haben ab dem Veranlagungsjahr 2021 die Möglichkeit, Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar, wie Schreibtisch, Drehstuhl und Beleuchtung, die für einen in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatz außerhalb eines Arbeitszimmers erforderlich sind, bis zu einem Höchstbetrag von EUR 300,- pro Jahr steuerlich abzusetzen. Diese Regelung ermöglicht somit den Werbungskostenabzug, auch wenn kein spezifisches Arbeitszimmer vorliegt. Früher konnten solche Ausgaben nur im Zusammenhang mit einem steuerlich anerkannten Arbeitszimmer geltend gemacht

⁴⁵⁴ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

⁴⁵⁵ EStG 1988 § 16 Abs 1 Z 7; LStR 2002 RZ 277; Bräumann, SWK 13/2020, 700.

⁴⁵⁶ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; LStR 2002 RZ 339, 367, 391; EStG 1988 § 16 Abs 1 Z 7 Satz 2; AB 669 BlgNR 27. GP 3-4; Sabara, 2.COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (Stand 26.3.2021, Lexis Briefings in lexis 360.at); Bräumann, Die neue Homeoffice-Regelung im EStG für 2021 bis 2023 aus Arbeitnehmersicht, SWK 11/2021, 682 ff.

⁴⁵⁷ EStG 1988 § 16 Abs 1 Z 7.

⁴⁵⁸ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; LStR 2002 RZ 340; AB 669 BlgNR 27. GP 3; Schuster, ARD 6741/5/2021.

werden.⁴⁵⁹ Laut den FAQ des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) gelten auch im Handel erhältliche Büromöbel als ergonomisch geeignet und können daher berücksichtigt werden.⁴⁶⁰

Voraussetzung für den Abzug ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens 26 Tagen im Kalenderjahr im Home-Office gemäß § 26 Z 9 lit a EStG gearbeitet hat. Weder im Arbeitsrecht noch im Abgabenrecht ist gesetzlich eine Beschränkung auf Wohnungen innerhalb Österreichs vorgesehen. Somit können auch Wohnungen im Ausland in Betracht gezogen werden.⁴⁶¹ Wenn die jährliche Obergrenze von EUR 300,- überschritten wird, kann der überschüssige Betrag bis zum Jahr 2023 (innerhalb des für dieses Jahr geltenden Höchstbetrags) vorgetragen werden und bleibt absetzbar, sofern im Jahr der Geltendmachung die Mindestanzahl an Tagen erfüllt wird. Ausgaben aus einem Jahr, in dem das Erfordernis von 26 Home-Office-Tagen nicht erfüllt wurde, können grundsätzlich nicht abgezogen werden, auch nicht im Wege des Vortrags. Das Finanzamt kann auf Verlangen entsprechende Nachweise (Belege) anfordern.⁴⁶²

Die Deckelung mit dem jährlichen Höchstbetrag von EUR 300,- bezieht sich auf die Kosten für die Anschaffung und Herstellung des Mobiliars in dem betreffenden Jahr. Wenn mehrere Gegenstände angeschafft werden, gilt die Grenze für alle Gegenstände zusammen. Ältere Anschaffungen/Herstellungen werden bei einer Verteilungsregelung vor neueren berücksichtigt.⁴⁶³

Im Rahmen der Veranlagung 2020 können bis zu EUR 150,- Werbungskosten für ergonomisches Mobiliar aus dem Jahr 2021 vorzeitig geltend gemacht werden. In diesem Fall wird jedoch eine Anrechnung auf den maximalen Werbungskostenbetrag für das Jahr 2021 vorgenommen. Das bedeutet, dass der Höchstbetrag von EUR 300,- für das Jahr 2021 um maximal EUR 150,- bereits ins

⁴⁵⁹ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; EStG 1988 § 16 Abs 1 Z 7a lit a; AB 669 BlgNR 27. GP 5; Steuerliche Homeoffice-Regelungen, https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen/arbeitnehmerveranlagung/Steuerliche-Homeoffice-Regelungen.html#:~:text=Zahlungen%20von%20Arbeitgeberinnen%2FArbeitgebern%20zur,Homeoffice%2DTage%20%E2%80%93%20nicht%20versteuert (13.8.2023).

⁴⁶⁰ FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021).

⁴⁶¹ EStG 1988 § 26 Z 9 lit a; AVRAG 2022 § 2h Abs 2.

⁴⁶² Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff AB 669 BlgNR 27. GP 6; Bräumann, SWK 11/2021, 682 ff; Steuerliche Homeoffice-Regelungen, https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen/arbeitnehmerveranlagung/Steuerliche-Homeoffice-Regelungen.html#:~:text=Zahlungen%20von%20Arbeitgeberinnen%2FArbeitgebern%20zur,Homeoffice%2DTage%20%E2%80%93%20nicht%20versteuert (13.8.2023).

⁴⁶³ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; AB 669 BlgNR 27. GP 5; Steuerliche Homeoffice-Regelungen, https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen/arbeitnehmerveranlagung/Steuerliche-Homeoffice-Regelungen.html#:~:text=Zahlungen%20von%20Arbeitgeberinnen%2FArbeitgebern%20zur,Homeoffice%2DTage%20%E2%80%93%20nicht%20versteuert (13.8.2023).

Jahr 2020 vorgezogen werden kann.⁴⁶⁴ Da die gesetzliche Bestimmung explizit die Anwendung von § 16 Abs 1 Z 8 EStG ausschließt, müssen die Ausgaben für ergonomisches Mobiliar nicht als Abschreibungen verteilt werden.⁴⁶⁵

Absetzbarkeit eines Arbeitszimmers und damit verbundener Aufwendungen

Die Absetzbarkeit von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung (wie anteilige Mietkosten, Betriebskosten, Finanzierungskosten, Abschreibung, Instandhaltung, Reparaturen, Versicherungen, Rauchfangkehrer) ist unter restriktiven Voraussetzungen möglich.⁴⁶⁶ Das Arbeitszimmer muss den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellen, der bestimmte Raum muss tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden, und die Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sein.⁴⁶⁷

Die Beurteilung der Anerkennung solcher Aufwendungen erfolgt anhand der Rechtsprechung und orientiert sich an einem typischen Bild des jeweiligen Berufs.⁴⁶⁸ In den Lohnsteuerrichtlinien wird der Beruf des Teleworkers beispielsweise für Tätigkeiten (Berufsbilder) deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) in einem Arbeitszimmer liegt, genannt.⁴⁶⁹ Wenn kein solches Bild vorhanden ist, wird auf den "typischen" Ablauf der Tätigkeit und die Bedeutung des Arbeitszimmers in diesem Zusammenhang abgestellt. Im Bereich des Mobile Working wird der Mittelpunkt einer Tätigkeit gemäß der Rechtsprechung des VwGH⁴⁷⁰ daran gemessen, ob das häusliche Arbeitszimmer den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit bildet. Im Zweifelsfall wird berücksichtigt, ob das Arbeitszimmer für die zu beurteilende Tätigkeit während mehr als der Hälfte der Zeit genutzt wird. Aufgrund der neuen Home-Office-Regelungen könnte es nun einfacher sein, den Nachweis zu erbringen, dass der Mittelpunkt der

⁴⁶⁴ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021); EStG 1988 § 124b Z 374; Steuerliche Homeoffice-Regelungen, https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen/arbeitnehmerveranlagung/Steuerliche-Homeoffice-Regelungen.html#:~:text=Zahlungen%20von%20Arbeitgeberinnen%20Arbeitgebern%20zur,Homeoffice%2DTage%20%E2%80%93%20nicht%20versteuert (13.8.2023).

⁴⁶⁵ AB 669 BlgNR 27. GP 6; Kroiher, Das neue Homeoffice-Pauschale, SWK 7/2021, 458.

⁴⁶⁶ EStG 1988 § 20 Abs 1 Z 2 lit d; LStR 2002 Rz 324-336.

⁴⁶⁷ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; LStR 2002 Rz 324 ff, 334; Moser, Steuerrechtliche Implikationen von Homeoffice und Mobile Working, BFGjournal 2019, 93; Jakom/Peyerl, EStG (2021) § 20 Rz 41 ff; Bräumann, SWK 13/2020, 700; Mayr, Arbeitszimmer künftig leichter absetzbar, RdW 2020, 195 f.

⁴⁶⁸ LStR 2002 Rz 329b.

⁴⁶⁹ LStR 2002 Rz 329b.

⁴⁷⁰ VwGH 23.5.1996, 94/15/0063; VwGH 31.10.2000, 95/15/0186.

nichtselbständigen Tätigkeit gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG im Arbeitszimmer liegt, wenn mehr als 50 % der Regelarbeitszeit als Home-Office-Tätigkeit vereinbart sind.⁴⁷¹

Die tatsächliche Nutzung eines Raumes muss bei einer typisierenden Betrachtung fast ausschließlich beruflich oder betrieblich erfolgen und auch "notwendig" sein. Entsprechend der Verkehrsauffassung muss ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit (gemäß dem typischen Berufsbild) und auch auslastungsbedingt erforderlich sein, und es darf dem Steuerpflichtigen kein geeigneter Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung stehen (schädlich ist es beispielsweise, wenn der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern das Arbeiten im Home-Office erlaubt, aber von ihm bereitgestellten Arbeitsplätze genutzt werden können). Aufgrund des Kriteriums der Notwendigkeit eines Arbeitszimmers werden die Büroräumlichkeiten, die im Rahmen des Home-Office genutzt werden, vielfach nicht als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt, wenn das Betreten des regulären Arbeitsorts nicht ausgeschlossen ist.⁴⁷²

Wenn ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer jedoch nicht den Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, sind auch solche Einrichtungsgegenstände vom Abzugsverbot erfasst, die auch betrieblich/beruflich genutzt werden können. Einrichtungsgegenstände, die äußerlich und funktional auch der Bewohnbarkeit von Räumen dienen können, wie Bücherregale oder als Einrichtungsgegenstände anzusehende Schreibtische, sind gemäß den Lohnsteuerrichtlinien 2002 nicht abzugsfähig⁴⁷³, selbst wenn sie als Arbeitsmittel gemäß § 16 Abs 1 Z 7 EStG gelten. Typische Büroschränke (wie Aktenschränke mit speziellen Einschüben, die nicht als Einrichtungsgegenstand angesehen werden) oder auch typische Arbeitsmittel (wie Computertische, Telefon- und Internetkosten) sind hingegen abzugsfähig, wenn sie in einem entsprechenden Umfang beruflich genutzt werden (auch wenn sie nicht in einem steuerlich anerkannten Arbeitszimmer genutzt werden). Kosten für Bürotätigkeiten (wie Druckerpapier, Schreibwaren) sowie anteilige Stromkosten aufgrund der Nutzung elektronischer Geräte und einer hinreichend abgrenzbaren Veranlassung durch die betriebliche oder berufliche Sphäre sind im

⁴⁷¹ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Moser, BFGjournal 2019, 93; Bräumann, SWK 11/2021, 682 ff; VwGH 20.1.1999, 98/13/0132; VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202.

⁴⁷² Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; VwGH 12.9.1996, 94/15/0073; Jakom/Peyerl, EStG § 20 RZ 41 ff; VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; Bräumann, SWK 13/2020, 700.

⁴⁷³ LStR 2002 Rz 327.

Grundsatz ebenfalls abzugsfähig (wobei die FAQ⁴⁷⁴ des BMF erhöhte Kosten für Strom und Heizung aufgrund mangelnder Abgrenzbarkeit von den Kosten der privaten Lebensführung ausschließen).⁴⁷⁵

7.2.3. Offene Aspekte im Zusammenhang mit Werbungskosten

Da die Regelungen betreffend Home-Office noch sehr neu sind und es noch keine Erfahrungen betreffend die Werbungskosten aus der Praxis gibt, bestehen noch diverse Unklarheiten sowie offene Fragen, die es abzuklären gilt. In der Literatur werden beispielsweise Begrenzungen und Unklarheiten im Zusammenhang mit der Home-Office-Pauschale aufgezeigt. Es sind noch verschiedene Aspekte zu diskutieren, darunter fallen unter anderem die zeitliche und betragliche Begrenzung der Pauschalen, die Definition einer "Home-Office-Vereinbarung", die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Pauschale sowie die Überlappung mit der Pendlerpauschale. Der Bedarf an weiteren Klarstellungen und Präzisierungen in Bezug auf die Home-Office-Pauschale und die damit verbundenen Regelungen soll durch die folgenden Beispiele verdeutlicht werden.⁴⁷⁶

Die Pauschale ist sowohl zeitlich auf maximal 100 Home-Office-Tage als auch betraglich auf EUR 3,- pro Tag begrenzt. Es wird diskutiert, wie vorgefahren werden soll, wenn eine der Begrenzungen überschritten wird, die andere jedoch nicht.⁴⁷⁷

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer ist an insgesamt 150 Tagen ausschließlich im Home-Office tätig. In dieser Zeit erhält er von seinem Arbeitgeber eine Pauschale für das Home-Office in Höhe von EUR 2,- pro Tag. Es besteht Unsicherheit darüber, ob die Begrenzung auf 100 Tage nur dann relevant ist, wenn der Arbeitgeber den höchstmöglichen Tagesbetrag von EUR 3,- pro Tag auszahlt. Es stellt sich somit die Frage, ob in diesem Szenario der volle Betrag von EUR 300,- als steuerfrei behandelt werden kann.⁴⁷⁸

⁴⁷⁴ FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021).

⁴⁷⁵ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Bräumann, SWK 13/2020, 700; LStR 2002 RZ, 327, 339, 353, 383, 391; Jakom/Peyerl, EStG § 20 RZ 57; EStR 2002 RZ 1512, 1657; FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021).

⁴⁷⁶ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

⁴⁷⁷ FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021); Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

⁴⁷⁸ FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021); Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

Es gibt auch keine genaue Definition dessen, was eine "Home-Office-Vereinbarung" im steuerlichen Sinn ist, und es bleibt unklar, welche Anforderungen an den Arbeitgeber in Bezug auf den Nachweis einer solchen Vereinbarung gestellt werden.⁴⁷⁹

Weiters ist auch die Frage aufgeworfen, ob ein vollständiger Home-Office-Tag Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Pauschalen ist und wie damit umgegangen werden soll, wenn ein Arbeitnehmer zwei oder mehr Teilzeitbeschäftigungen hat.⁴⁸⁰ Es ist darauf hinzuweisen, dass die Regelungen zur Home-Office-Pauschale mit den Regelungen zur Pendlerpauschale im ersten Halbjahr 2021 überlappen und keine klaren Anweisungen für den Umgang mit dieser Situation vorliegen.⁴⁸¹ Des Weiteren wird auf die Aufzeichnungspflicht der Home-Office-Tage hingewiesen und der erhöhte Aufwand und die Kosten für Arbeitgeber diskutiert. Ergänzend wird angemerkt, dass es keine explizite Regelung für Home-Office-Tage gibt, die durch Feiertage, Krankenstand oder Urlaub beeinträchtigt werden.⁴⁸² In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob die Überlassung anderer Arbeitsmittel durch den Arbeitgeber als Sachbezugswert betrachtet wird und ob klare Begriffsbestimmungen für verschiedene Begriffe im Zusammenhang mit dem Home-Office vorhanden sein sollten.⁴⁸³ Insgesamt besteht Bedarf an weiteren Klarstellungen und Präzisierungen in Bezug auf die Home-Office-Pauschale und die damit verbundenen Regelungen.

Angesichts des wachsenden Trends des Arbeitens von zu Hause aus, der durch die COVID-19-Krise verstärkt wurde, und der dadurch entstehenden Kostenverschiebung in den privaten Bereich, hat der Gesetzgeber neue Vorschriften für das Home-Office eingeführt. Bisher konnten unter bestimmten Bedingungen Werbungskosten für (digitale) Arbeitsmittel (abgesehen von der Regelung zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von Ausgaben) sowie sonstige Werbungskosten in Verbindung mit einem anerkannten Arbeitszimmer steuerlich abgezogen werden. Neu eingeführt wurden die nicht steuerbare Home-Office-Pauschale, bei dem der Arbeitnehmer die

⁴⁷⁹ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021); AB 669 BlgNR 27. GP 4-5; AVRAG 2022 § 2h Abs 2; Bräumann, SWK 10/2021 634 ff; Kunesch, PV- Info 2/2021, 1.

⁴⁸⁰ Bräumann, SWK 10/2021 634 ff.

⁴⁸¹ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Schuster, ARD 6741/5/2021; Bräumann, SWK 10/2021 634 ff; FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021); Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

⁴⁸² Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff; Schuster, ARD 6741/5/2021; Bräumann, SWK 10/2021 634 ff; FAQ des BMF unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021).

⁴⁸³ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff, LStR 2002 RZ 138; EStR 2002 RZ 4020; Bräumann, SWK 10/2021 634 ff.

Differenzwerbungskosten selbst abziehen kann, falls die Pauschale nicht vollständig genutzt wird, sowie der Werbungskostenabzug für ergonomisch geeignete Möbel. Diese Neuregelungen sollen Investitionsanreize schaffen und dem Fördergedanken gerecht werden. Es ist jedoch zweifelhaft, ob die beabsichtigten Ziele aufgrund der Kurzfristigkeit der geplanten Maßnahmen erreicht werden können. Die Dokumentation und die Kosten für alle Beteiligten sind jedenfalls deutlich gestiegen. Die Möglichkeit einer individuellen Entlastung wird durch die Komplexität der Regelungen kontrastiert. Dieser Beitrag bietet einen Überblick über die Neuregelungen und zeigt beispielhaft offene Fragen auf. Es wäre wünschenswert, eine nachhaltige steuerliche Förderung des Home-Office zu etablieren, da es keine vorübergehende Erscheinung ist und das Arbeiten von zu Hause aus durch die Reduzierung des Pendlerverkehrs zum Klimaschutz beiträgt und somit eine ökologische Ausrichtung des Steuerrechts ermöglicht. Dabei wäre eine Vereinfachung der recht komplexen Vorschriften in Verbindung mit den bestehenden Bestimmungen ratsam.⁴⁸⁴

8. Conclusio

Insgesamt zeigt die Analyse des nationalen und internationalen Steuerrechts im Kontext von Remote-Work und Home-Office, dass in der Praxis regelmäßig eine sorgfältige Prüfung der steuerlichen Auswirkungen dieser Arbeitsmodelle von entscheidender Bedeutung ist.

Auf nationaler Ebene ist es wichtig, dass die Steuervorschriften an, die sich verändernde Arbeitswelt angepasst werden. Die zunehmende Akzeptanz und Verbreitung von Remote-Work und Home-Office erfordert eine klare Definition und Klassifizierung dieser Arbeitsformen. Es ist unerlässlich, dass die Gesetzgeber klare Regeln, sowie die Behörden eindeutige Richtlinien, entwickeln, um die korrekte Besteuerung von Arbeitnehmern und Unternehmen in diesem Bereich zu gewährleisten. Weiters sind auch vermehrt gerichtliche Entscheidungen zu diesen Themen zu erwarten, wodurch Rechtssicherheit geschaffen wird.

Zudem sollten steuerliche Anreize für Unternehmen geschaffen werden, um die Implementierung von Remote-Work-Optionen zu fördern und gleichzeitig eine gerechte Besteuerung sicherzustellen. Eine gute Begründung für die Schaffung steuerlicher Anreize zur Förderung von Remote-Work-Optionen ist folgende:

Wirtschaftliche Effizienz: Remote Work bietet Unternehmen die Möglichkeit, ihre Betriebskosten zu reduzieren. Durch die Implementierung von Home-Office-Optionen können sie Büromieten und

⁴⁸⁴ Bleyer, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht, März 2022; Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023); Oberrader, BFGjournal 2021, 81 ff; Chiba, ÖStZ 2021/496, 372 ff.

Betriebskosten einsparen, was sich positiv auf ihre finanzielle Gesundheit auswirkt. Steuerliche Anreize könnten diesen Kostenvorteil weiter verstärken und die Attraktivität von Remote Work für Unternehmen steigern.

Flexibilität und Mitarbeiterzufriedenheit: Remote Work ermöglicht es den Mitarbeitern, ihre Arbeit flexibler zu gestalten und eine bessere Work-Life-Balance zu erreichen. Unternehmen, die Remote-Optionen anbieten, können dadurch qualifizierte Fachkräfte aus einem größeren Pool von Talenten anziehen und langfristig an sich binden. Steuerliche Anreize könnten Unternehmen ermutigen, Remote-Work-Programme zu implementieren und somit die Zufriedenheit und Produktivität ihrer Mitarbeiter zu steigern.

Umweltfreundlichkeit: Remote Work reduziert den Bedarf an Pendelverkehr und trägt somit zur Verringerung des Verkehrs- und CO₂-Ausstoßes bei. Die Förderung von Remote-Work-Optionen durch steuerliche Anreize könnte dazu beitragen, den ökologischen Fußabdruck von Unternehmen zu verringern und sie zu einer nachhaltigeren Geschäftspraxis zu ermutigen.

Regionaler Ausgleich: Remote Work ermöglicht es Unternehmen, Mitarbeiter aus verschiedenen Regionen einzustellen, ohne dass diese ihren Wohnort wechseln müssen. Steuerliche Anreize könnten dazu beitragen, dass Unternehmen in strukturschwachen Regionen investieren und dort Arbeitsplätze schaffen, was wiederum zu einem regionalen Ausgleich beitragen kann.

Förderung der Digitalisierung: Remote Work erfordert den Einsatz digitaler Technologien und Infrastrukturen. Steuerliche Anreize könnten Unternehmen dazu ermutigen, in die notwendige Technologie zu investieren und so die Digitalisierung voranzutreiben.

Zusammenfassend können steuerliche Anreize Unternehmen ermutigen, Remote-Work-Optionen zu implementieren und dadurch von den vielfältigen Vorteilen dieser Arbeitsform zu profitieren. Gleichzeitig können sie zu einer nachhaltigeren und zukunftsorientierten Geschäftspraxis beitragen.

Auf internationaler Ebene gibt es derzeit eine gewisse Unsicherheit in Bezug auf die Besteuerung von grenzüberschreitenden Remote-Work-Arrangements. Die steuerliche Behandlung von Arbeitnehmern, die zeitweise oder dauerhaft in einem anderen Land arbeiten, muss klar definiert und international harmonisiert werden. Eine engere Zusammenarbeit zwischen den Ländern ist erforderlich, um Doppelbesteuerung und Steuerstreitigkeiten zu vermeiden. Internationale Steuerabkommen sollten überarbeitet werden, um den steuerlichen Herausforderungen im Zusammenhang mit Remote-Work und Home-Office gerecht zu werden.

Trotz der komplexen Natur der steuerlichen Aspekte von Remote-Work und Home-Office besteht ein dringender Bedarf an klareren Richtlinien und einer besseren Zusammenarbeit auf nationaler und

internationaler Ebene. Nur so können steuerliche Gerechtigkeit und eine angemessene Besteuerung sowohl für Arbeitnehmer als auch für Unternehmen gewährleistet werden.

Literaturverzeichnis

Bücher, Sammelbände, Fachzeitschriften:

Aichstill/Beckenberger, Das dauerhafte Homeoffice als Betriebsstätte, SWI 2021, 66 ff.

Bendlinger, Änderung des DBA-rechtlichen Betriebsstättenbegriffs durch das Multilaterale Abkommen der OECD, RdW 2017, 359 ff.

Bendlinger, Auslandsentsendungen (2011), 1 ff.

Bendlinger, Die Verteilungsnormen im OECD-MA, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019), 1 ff.

Bendlinger, Methoden zur Vermeidung von Doppelbesteuerung, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019), 1 ff.

Bendlinger, Sonstige Bestimmungen, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019), 1 ff.

Bendlinger, Das OECD-Musterabkommen 2017, SWI 2017, 450.

Bendlinger, Der Arbeitgeberbegriff im DBA-Recht, ÖStZ 2007, 284.

Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2021), 289 ff.

Bendlinger, Steuerlichlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2021, 450 ff.

Bendlinger, Vertreterbetriebsstätten und deren steuerliche Folgen unter Berücksichtigung der Österreichischen VPR 2020, Wirtschaftstreuhänder 2021, 3.

Bendlinger, Übernahme des BEPS-Betriebsstättenbegriffs in die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen, ÖStZ 2017, 9 ff.

Bendlinger/Bendlinger, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, 451.

Bendlinger/Walch, Internationaler Personaleinsatz in Frage und Antwort (2007), 68 f.

Binder, Steuerrechtliche Auswirkungen von Mitarbeiterentsendungen aus Arbeitgeberperspektive, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis (2016), 48 ff.

Bleyer, Britischer Arbeitskräfteüberlasser – Rückerstattung von Abzugsteuern auf Gestellungsvergütungen, ARD 2021, 6753.

Bleyer, Britischer Arbeitskräfteüberlasser – Rückerstattung von Abzugsteuern auf Gestellungsvergütungen, ÖStZB 2021, 145.

Bleyer, Home-Office im Steuerrecht, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht 2022.

BMF, Ausstellung als Betriebsstätte, SWI 2008, 58.

Böhm, Arbeitsrecht, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis (2016), 4 ff.

Bräumann, Die neue Homeoffice-Regelung im EStG für 2021 bis 2023 aus Arbeitgebersicht, SWK 2021, 634 ff.

Bräumann, Die neue Homeoffice-Regelung im EStG für 2021 bis 2023 aus Arbeitnehmersicht, SWK 2021, 682 ff.

Bräumann, Abzugsfähigkeit von Kosten eines "COVID-19-bedingten" Homeoffice, SWK 2020, 700.

Chiba, Homeoffice-Regelungen im Überblick, ÖStZ 2021, 372 ff.

Daurer/Ursprung-Steindl, Hilfsbetriebsstätten – „vor BEPS“ ist „nach BEPS“?, in *Hofmann/Jann/Jerabek* (Hrsg.), BEPS, Hilfsbetriebsstätten (2017), 209.

Doralt, Zweitwohnsitzverordnung: Steuerflucht trotz Wohnsitz im Inland, RdW 2004, 51 ff.

Fischlmayr/Kopecek, Die professionelle Auslandsentsendung² (2015), 17 ff.

Geils, Begründet das Homeoffice eine Betriebsstätte i.S. des § 12 AO? - Offene Fragen zum Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung, IWB 2019, 433.

Geringer/Stückler, Homeoffice im Zeitalter der COVID-19-Pandemie aus steuerlicher Sicht, ÖStZ 2020, 187 ff.

Görres, Grenzüberschreitende Arbeitnehmerentsendung in der EU (2003), 35.

Haas/Hollaus/Poglies-Schneiderbauer, Arbeitskräfteüberlassung (2014), 46 ff.

Haslehner, Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im Internationalen Steuerrecht (2009), 182 ff.

Häusler, Homeoffice als Wunsch des Mitarbeiters – DBA rechtliche Erwägungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, SWI 2021, 60 ff.

Kanduth-Kristen, Unbeschränkte Steuerpflicht, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019).

Kanduth-Kristen/Kofler, Internationales Steuerrecht: Das OECD-Musterabkommen (2005), 21 f.

Kerschner, Homeoffice-Betriebsstätten im DBA-Recht, ÖStZ 2021, 386 f.

Kerschner/Schmidjell-Dommes, BMF-Info: Doppelbesteuerungsabkommen und die COVID-19-Pandemie, SWI 2020., 345 ff.

Klokar/Pitzer, DBA-Anwendungsprobleme, SWI 2019.

Kofler, Funktion von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019), 1 ff.

Kofler, Geltungsbereich von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht (2019), 1 ff.

Kroiher, Das neue Homeoffice-Pauschale, SWK 2021, 458.

Kühteubl/Kozak, Arbeitnehmerentsendung (2010), 6 ff.

Kunesch, Der wirtschaftliche Arbeitgeber – eine Lösung in Sicht?, PV-Info 2013, 19.

Kunesch, Die neue Homeoffice-Regelung im Steuerrecht, PV- Info 2021, 1.

Kunesch, Die Umsetzung des Kausalitätsprinzips in grenzüberschreitenden Personalverrechnungsfällen, SWK 2015, 1223 ff.

Kunesch/Helnwein, Grenzüberschreitende Personalverrechnung in Fallbeispielen (2011), 81 f.

Lang/Schuch/Staringer, Die Ansässigkeit im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2008), 236.

Lang, Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2011, 115.

Lindmayer, Homeoffice-Gesetz, Lexis 360 2021.

Loidl/Moshammer/Rosenberger, Anrechnungsmethode(n), SWK 2013, 756.

Loukota, Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, in *Zeiler/Pinetz*, SWI-Jahrestagung: Der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff nach Art 15 Abs 2 OECD-MA, SWI 2015, 164 f.

Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes, Internationales Steuerrecht I/121.

Loukota, Secondary residence without unlimited tax liability, SWI 2004, 53.

Mayr, Arbeitszimmer künftig leichter absetzbar, RdW 2020, 195 ff.

Mayr, Das Homeoffice im Steuerrecht, RdW 2022, 51.

Mitterlehner/Waser, Abzugsteuererstattung an ausländische Arbeitskräftegesteller, ÖStZ 2021, 74.

Moser, Steuerrechtliche Implikationen von Homeoffice und Mobile Working, BFGjournal 2019, 93.

Morawitz, Besteuerung auf Mitarbeiterebene, in *Kopecek* (Hrsg), Personalentsendung in der Praxis (2016), 87 ff.

Mühlberger, Home-Office als Betriebsstätte, RFG 2020, 136 ff.

Müller, Steuerliche Konsequenzen von Mitarbeiterentsendungen ins Ausland, SWI 2000, 397.

Oberrader, Das neue Homeoffice-Paket aus steuerrechtlicher Sicht, BFGjournal 2021, 81 ff.

Petutschnig/Resenig, Homeoffice als Betriebsstätte im DBA-Recht, ÖStZ 2020, 214 ff.

Platzer, Keine Vergleichsberechnung mit fiktiver Lohnsteuer bei der Rückerstattung der Abzugsteuer, PV-Info 2021, 20.

Platzer, VwGH zur Rückerstattung von Abzug-steuer bei Gestellung von Arbeitskräften, SWI 2021, 353.

Rebhahn, Entsendung von Arbeitnehmern in der EU – Arbeitsrechtliche Fragen zum Gemeinschaftsrecht, DRdA 1999, 173 ff.

Sabara, Homeoffice mit Auslandsbezug – steuerrechtliche Aspekte, Lexis Briefings Personalrecht, Jänner 2021.

Sabara, 2.COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (Stand 26.3.2021, Lexis Briefings in lexis 360.at).

Schörghofer, Grenzfälle der Arbeitskräfteüberlassung (2015), 175.

Schuster, Neue Homeoffice-Regelung; abgabenrechtlicher Teil und auftretende Fragen, ARD 2021, 6741.

Shubshizky, Praxis-News aus Sozialversicherungs-, Lohnsteuer- und Arbeitsrecht in Kurzform, ASoK 2021, 111 ff.

Stauber/Sonnleitner, SWK-Spezial Einkommensteuer 2020, 116 ff.

Ullmann, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte?, SWI 2020, 119 ff.

Zorn, VwGH: Zur Minderung der Abzugsteuer auf ausländische Arbeitskräftegesteller, RdW 2021, 449.

Kommentare:

Bendlinger, in *Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), DBA² (2019) Art 5.

Binder, AVRAG (2010) § 7a.

Doralt, in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG⁹ (2005) § 81.

Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³ (2018) § 29.

Grabner/Wiesner, in *Wiesner/Grabner/Wanke* (Hrsg), Einkommensteuergesetz – EStG 1988 (Stand: 1.9.2014, rdb.at) § 1.

Jakom/Marschner, EStG⁸ § 1.

Jakom/Peyerl, EStG (2021) § 20.

Kommentar zu BAO 2022 BGBl. Nr. 194/1961 § 29, (<https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010221%2F2522-IV%2F4%2F2010%22&gueltig=20101028&bereich=rl>) vom 10.7.2012.

Ritz, BAO⁵ (2016) § 26.

Ritz, BAO⁶ (2017) § 29.

Ritz, BAO⁷ (2021) § 29.

Stoll, BAO (1994) § 29 Rz 389.

Unger, zu § 29, in *Althuber/Tanzer/Unger* (Hrsg), BAO: Handbuch.

Wassermeyer, 125. EL Januar 2014, OECD MK Art 23A.

Wassermeyer/Wassermeyer/Kaeser/Schwenke, 128. EL August 2014, OECD_MUSTERABK Art 15.

Gesetze, Verordnungen:

Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz – AVRAG 2022 BGBl. Nr. 459/1993 § 2h Abs 1.

Arbeitskräfteüberlassungsgesetz - AÜG 2022 BGBl. Nr. 196/1988.

Bundesabgabenordnung – BAO 2022 BGBl. Nr. 194/1961.

DBA-Entlastungsverordnung (BGBl II 2005/92 idF BGBl 2006/44).

DBA Österreich-Deutschland Art 15 Abs 1.

Einkommensteuergesetz – EStG 1988 BGBl 400/1988.

Körperschaftsteuergesetz - KStG 1988.

Lohnkonten Verordnung 2006 § 1 Abs 1 Z 17 und § 2 Z 2.

Lohn- und Sozialdumping-Bekämpfungsgesetz - LSD-BG 2022 BGBl. I Nr. 44/2016.

Verordnung des BMF betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (BGBl II 2002/74).

Verordnung des BMF betreffend inländische Zweitwohnsitze - Zweitwohnsitzverordnung BGBl. II Nr. 528/2003.

Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Juni 2008 über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I).

Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung BGBl. Nr. 57/1995.

Verrechnungspreisrichtlinien 2021 – VPR 2021 RZ 257 f, Richtlinie des BMF vom 07.10.2021, 2021-0.586.616, BMF-AV Nr. 140/2021.

Gesetzesmaterialien:

Bericht des Finanzausschusses über den Antrag 1241/A der Abgeordneten Karlheinz Kopf, Mag. Dr. Jakob Schwarz, BA, Kolleginnen und Kollegen betreffend ein Bundesgesetz, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Gebührengesetz 1957, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Alkoholsteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994 und das Investitionsprämienengesetz geändert werden (2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz – 2. COVID-19-StMG), AB 669 BlgNR 27. GP 3 – 6.

Verwaltungsmeinung:

BMF vom 27.1.2021 Pressemeldung unter
<https://www.bmf.gv.at/presse/pressemeldungen/2021/jaenner/home-office-regelung.html>
(22.3.2021).

BMF FAQ unter <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (9.5.2021).

BMF vom 29. 1. 2021, 2021-0.065.761.

BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018, Home-Office als Betriebsstätte.

BMF 6. 11. 2017, EAS 3392, BMF-010221/0333-IV/8/2017.

BMF 8. 4. 2013, EAS 3323.

BMF 26. 5. 2008, EAS 2966, BMF-010221/1440-IV/4/2008 bei Homeoffice, Verständigungsverfahren
und Lizenzgebühren, SWI 2019, 428 f.

EAS 180.

EAS 245.

EAS 350.

EAS 437.

EAS 501.

EAS 877.

EAS 926.

EAS 993.

EAS 1051.

EAS 1119.

EAS 1396.

EAS 1613.

EAS 1234 betr. Geräteausgabestellen.

EAS 1521 mit Verweis auf BFH vom 30.1.1974, BStBl II 327, siehe auch EStR 2000 Rz7926.

EAS 1590.

EAS 1682.

EAS 1705.

EAS 1866.

EAS 1884.

EAS 1888.

EAS 1941.

EAS 1969.

EAS 1979.

EAS 2382.

EAS 2450.

EAS 2629.

EAS 2754.

EAS 2793 (Pensionsbesteuerung bei angeblicher Ansässigkeitsverlegung nach Zypern).

EAS 3147 (183-Tage-Klausel bei Ansässigkeitsverlagerung).

EAS 3261.

EAS 3270.

EAS 3391.

EAS 3445.

EStR 2000.

EStR 2000 – Wartungserlass 2023.

Empfehlung des BMI zum schrittweisen Wiederhochfahren des Normalbetriebs in Unternehmen vom 28.4.2020.

Erlass des BMF vom 30.03.2022, 2022-0.232.980, BMF-AV Nr. 41/2022.

Erlass des BMF vom 12.6.2014, BMF-010221/0362-VI/8/2914, BMF-AV 102/2014 (Änderungen bei der steuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Arbeitskräftegestellungen).

Erlass des BMF vom 24.9.2009, BMF-010221/2415-IV/4/2009 (Salzburger Steuerdialog 2009 – Außensteuerrecht und Internationales Steuerrecht).

Erlass des BMF vom 22.11.2007, BMF-010221/1897-IV/4/2007 (Zweifelsfragen zum Außensteuerrecht und Internationalen Steuerrecht 2007).

Erlass des BMF vom 30.11.2006, BMF-010221/0187-IV/4/2006 (Zusammenfassung der im Ergebnisprotokoll vom 21./27.3.2006 abgestimmten Auslegungsfragen zum DBA-Deutschland, BGBl III 2002/182).

Erlass des BMF vom 18.11.1991, 04 0610/69-IV/4/91, AÖF 1991/331 (Auslegung der 183-Tage-Klausel in Doppelbesteuerungsabkommen; Fristenberechnung).

Info des BMF vom 20.07.2020, 2020-0.459.612, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie.

LStR 2002 BMF 27. 6. 2019, EAS 3415, BMF-010221/0323-IV/8/2018.

Rechtsvorschriften des europäischen und internationalen Steuerrechts:

OECD 4. 3. 2020, Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis Rz 9 und Rz 15.

OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und -umgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen Stand: Juli 2017 - OECD-MA 2017 BGBl III 182/2002 Art 5.

OECD-MK (2017) Art 5 .

OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis, Version 3 April 2020 (2020) Tz 8 f.

OECD Secretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21. 1. 2021, Rz 19.

Richtlinie 96/71/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. Dezember 1996 über die Entsendung von Arbeitnehmern im Rahmen der Erbringung von Dienstleistungen.

Richtlinie 2008/104/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. November 2008 über Leiharbeit.

Internetquellen:

Antragslose Arbeitnehmerveranlagung – einfach automatisch,
<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/antragslose-arbeitnehmerinnenveranlagung.html>
(13.8.2023).

Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie, <https://www.wko.at/service/steuern/anwendung-dba-covid-pandemie.html>
(9.5.2023).

Arbeitnehmerentsendung,
https://www.entsendeplattform.at/cms/Z04/Z04_999_11.a/1342556442743/begriffe/arbeitnehmerentsendung (2.5.2023).

Arbeitnehmerveranlagung Überblick,
<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/verfahren-arbeitnehmerinnenveranlagung/arbeitnehmerinnenveranlagung.html> (13.8.2023).

Beschäftigung von Mitarbeitern im Ausland,
https://www.wko.at/service/steuern/Beschaeftigung_von_Mitarbeitern_im_Ausland.html
(9.5.2023).

Die Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht,
https://www.wko.at/service/steuern/Die_Betriebsstaette_im_internationalen_Steuerrecht.html (22.6.2023).

Die Homeoffice Betriebsstätte, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-betriebsstaette.html> (22.6.2023).

Die Vertreterbetriebsstätte, https://www.wko.at/service/steuern/Die_Vertreterbetriebsstaette.html
(8.5.2023).

ECO Austria/Institut für Wirtschaftsforschung, Policy Note 47 – International mobile Arbeitskräfte: der neue Standortwettbewerb (2021) 9.

Entsendung von Mitarbeitern ins Ausland,
https://www.wko.at/service/steuern/Entsendung_von_Mitarbeitern_ins_Ausland.html
(2.5.2023).

Grenzüberschreitendes Homeoffice aus lohnsteuerrechtlicher Sicht,
<https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-im-ausland-lohnsteuer.html> (9.5.2023).

Häufig gestellte Fragen zum Homeoffice-Pauschale, <https://www.bmf.gv.at/public/top-themen/home-office-pauschale.html> (13.8.2023).

Liste der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen,
<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/internationales-steuerrecht/doppelbesteuerungsabkommen/dba-liste.html> (9.5.2023).

Lohnsteuerbegünstigte Auslandstätigkeit bis 31.12.2012,
<https://www.wko.at/service/steuern/Lohnsteuerbeguenstigte-Auslandstaetigkeit-bis-31.12.2012.html> (9.5.2023).

Loizenbauer/Rebhandl, Einkommensteuer – Arbeitnehmerveranlagung bei Auslandstätigkeit, <https://www.icon.at/news/detail/einkommensteuer-arbeitnehmerpflichtveranlagung-bei-auslandstaetigkeit> (14.8.2023).

Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, https://www.wko.at/service/steuern/Massnahmen_zur_Vermeidung_der_internationalen_Doppelbesteu.html (9.5.2023).

Persönliche Steuerpflicht, <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/arbeitnehmerinnenveranlagung/allgemeines-zur-lohn-und-einkommenssteuer/persoенliche-steuerpflicht.html#:~:text=Auf%20Grund%20der%20tarifm%C3%A4%C3%9Figen%20Steuerfreigrenze,bis%202022%3A%202.000%20Euro> (7.8.2023).

PwC, Mehr Home, weniger Home Office, PwC-Studie zu Corporate Real Estate Management – Wann sich eine Flächenoptimierung für Nutzer rechnet (2020) 11, abrufbar unter <https://www.pwc.de/de/real-estate/mehr-home-weniger-office.pdf> (Zugriff am 22. 8. 2021).

Reichl, Update: BMF-Info zur Zählweise der 183-Anwesenheitstage, <https://www.bdo.at/de-at/topics/neustart-mit-ihrem-team/update-bmf-info-zur-zahlweise-der-183-anwesenheitstage> (9.5.2023).

Steuerentlastung, <http://www.entsendung.at/outbound/index.php/de/steuern/steuerentlastung> (9.5.2023).

Steuerliche Home-Office Regelungen, <https://www.wko.at/service/steuern/homeoffice-regelung-abgabenrecht.html> (13.6.2023).

Steuerliche Homeoffice-Regelungen, https://www.oesterreich.gv.at/themen/steuern_und_finanzen/arbeitnehmerveranlagung/Steuerliche-Homeoffice-Regelungen.html#:~:text=Zahlungen%20von%20Arbeitgeberinnen%2FArbeitgebern%20zur,Homeoffice%2DTage%20%E2%80%93%20nicht%20versteuert (13.8.2023).

Steuerliche Besonderheiten bei grenzüberschreitender Arbeitskräfteüberlassung, https://www.wko.at/service/steuern/Steuerliche_Besonderheiten_bei_grenzueberschreiten_der_Arbei.html (9.5.2023).

Vordruck ZS-QU1, <https://formulare.bmf.gv.at/service/formulare/inter-Steuern/pdfd/9999/ZS-QU1.pdf> (27.5.2023).

Judikaturverzeichnis

BFG 19.4.2022, RV/6100053/2021.

BFG 30.10.2020, RV/1100148/2018.

BFH 10.11.1998, I B 80/97.

BFH, BStBl 1987 II 162.

BFH 30.1.1974, BStBl II 327.

EuGH 18.6.2015, C-586/13, Martin Meat.

EuGH 10.2.2011, verb Rs C-307/09, 308/09, 309/09, Vicoplus, I-00453, Rz 43, 51, Tenor.

Finanzgericht Hamburg Urteil v. 22.11.2001 - I 6/96 EFG 2002 S 445.

OGH 13.10.2010, 3 Ob 145/10k.

OGH 3.12.2003, 7 Ob 256/03b.

OGH 13.2.2003, 8 ObA 203/02i.

OGH 22.4.1999, 6 Ob 46/99d.

OGH 1.2.1972, 5 Ob verb Rs 269–274/71 DRdA 1972, 246 (Fenyves/Holzer).

UFS 16.5.2011, RV/0787-L/10; EAS 2754.

UFS 24.10.2003, RV/0606-S/02.

VwGH 7.9.2022, Ra 2021/13/0067.

VwGH 22.6.2022, 2020/13/0004-7.

VwGH 23.4.2021, Ra 2020/13/0089.

VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028.

VwGH 23.2.2017, Ro 2014/15/0050.

VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031.

VwGH 22.3.2012, 2011/09/0188.

VwGH 29.7.2010, 2010/15/0021.

VwGH 20.3.2007, 2006/17/0293.

VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202.

VwGH 18.3.2004, 2000/15/0118.

VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197.

VwGH 31.10.2000, 95/15/0186.

VwGH 31.5.2000, 97/13/0200.

VwGH 24.11.1999, 97/13/0137.

VwGH 20.4.1999, 99/14/0012.

VwGH 20.1.1999, 98/13/0132.

VwGH 21.5.1997, 96/14/0084.

VwGH 15.04.1997, 93/14/0135.

VwGH 22.10.1996, 94/08/0178.

VwGH 12.9.1996, 94/15/0073.

VwGH 23.5.1996, 94/15/0063.

VwGH 12.12.1995, 94/14/0060.

VwGH 21.3.1995, 94/09/0097.

VwGH 25.11.1992, 91/13/0144.

VwGH 1.10.1991, 90/14/0257.