

# Auswirkungen dezentraler Home-Office Aktivitäten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und Arbeitnehmerbesteuerung

Praxis in Deutschland, Österreich und in der Schweiz

Stephan Rasch / Florian Rosenberger / Peter Brülisauer



*Tax Partner bei PricewaterhouseCoopers am Standort München, Mitglied des D-A-CH Steuerausschusses sowie Honorarprofessor am Institut für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Augsburg.*



*Tax Partner bei KPMG Österreich für internationales Steuerrecht und Transfer Pricing. Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KSW sowie des D-A-CH Steuerausschusses. Universitäts- und FH-Lektor in Linz, Krems und Wien sowie Fachautor und Vortragender.*



*Tax Partner, MME Legal | Tax | Compliance, Zürich, Dr. iur. HSG, dipl. Steuerexperte, Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität St. Gallen, Mitglied der Fachgruppe Steuern von EXPERTsuisse, Ersatzrichter bei der StRK TG.*

Die Tätigkeit im Home-Office ruft vielfältige Zweifelsfragen hervor und ist aktuell wie nie. So geht es im Rahmen der aktuellen Diskussion vordergründig um die Frage der Begründung einer Betriebsstätte durch die grenzüberschreitende Home-Office Aktivität und bejahendenfalls um die Zuordnung von Unternehmensgewinnen. Trotz der jetzigen Diskussion ist der dabei besonders interessierende Streit um die Verfügungsmacht und die Auslegung des Merkmals keineswegs neu. Genauso bedeutsam ist die damit einhergehende Besteuerung der Arbeitnehmer. Der Beitrag analysiert deshalb in einem ersten Schritt die bisherige Rechtslage und Verwaltungspraxis in den drei Staaten und untersucht das Zusammenspiel der Art. 5, 7 und 15 OECD-MA und der einschlägigen Normen der zugrundeliegenden Doppelbesteuerungsabkommen im D-A-CH Raum.

*Le Home Office soulève de nombreuses question et est aujourd'hui plus que jamais d'actualité. La discussion actuelle porte ainsi avant tout sur la question de savoir si une activité transfrontalière en Home Office est susceptible de créer un établissement stable et, le cas échéant, sur la question de l'allocation du bénéfice de l'entreprise. Malgré le caractère actuel de la discussion, le différend particulièrement intéressant, portant sur le*

*pouvoir de disposition et l'interprétation de la caractéristique, n'est pas du tout nouveau. L'imposition des salariés qui y est associée est tout aussi importante. Dans un premier temps, l'article analyse ainsi la situation juridique et la pratique administrative jusqu'à présent dans les trois pays et examine l'interaction entre les articles 5, 7 et 15 du MC-OCDE ainsi que des normes déterminantes des conventions de double imposition concrètes dans l'espace Allemagne-Autriche-Suisse.*

## Inhalt

I. Einführung . . . . .	558
II. Betriebsstättenbegründung im Home-Office dem Grunde nach – Art. 5 OECD-MA . . . . .	559
A. Sichtweise der OECD . . . . .	559
B. Überblick über die Situation in D-A-CH . . . . .	561
1. Deutschland . . . . .	561
2. Österreich . . . . .	563
3. Schweiz . . . . .	566
C. Beurteilung . . . . .	570
III. Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Gewinnzuordnung – Art. 7 OECD-MA . . . . .	571
A. Allgemeine Überlegungen zur Funktionsausübung im Home-Office . . . . .	571
B. Ausübung von Significant People Functions im Home-Office . . . . .	573
C. Abgrenzung über den Nexus . . . . .	575
IV. Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Besteuerung von Arbeitnehmern . . . . .	576
A. Maßgebende Grundprinzipien des Abkommensrechts bei der Verteilung der Besteuerungsrechte an Arbeitnehmervergütungen . . . . .	576
B. Konkrete Maßnahmen der D-A-CH Staaten zur Anpassung der Verteilung von Besteuerungsrechten in Zeiten von Corona . . . . .	578
V. Zusammenspiel zwischen Art. 5, 7 und 15 OECD-MA . . . . .	582

## I. Einführung<sup>1</sup>

Mit dem Ausbruch der COVID-19 Krise hat ein Thema wieder Bedeutung erlangt, nämlich die Begründung einer Betriebsstätte durch Tätigkeiten im Home-Office. Plötzlich war das Home-Office mit dem Beginn des Lockdowns im Frühjahr 2020 in vielen euro-

<sup>1</sup> Der Beitrag ist im Rahmen der Arbeit des D-A-CH-Steuerausschusses entstanden, in welchem Expertinnen und Experten der Bundessteuerberaterkammer, Berlin, der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Wien, und der ExpertSuisse, Zürich, international-steuerrechtliche Fragestellungen im Hinblick auf die drei Länder behandeln.

päischen Staaten der Normalfall und Mitarbeiter, die üblicherweise ihrer Tätigkeit im Tätigkeitsstaat des Unternehmens nachgehen, üben und üben ihre Tätigkeit nunmehr in ihrem eigenen Wohnsitzstaat im Home-Office aus. Dieser Umstand ruft eine Reihe von unterschiedlichen steuerlichen Themen hervor.<sup>2</sup> Im Rahmen dieses Artikels soll der Fokus auf die Betriebsstätten thematik und die Besteuerung des Arbeitnehmers gelegt werden. Dabei ist einerseits auf die Betriebsstättenbegründung im Sinne von Art. 5 OECD-MA und – falls das Home-Office tatsächlich eine Betriebsstätte begründet – auf die damit verbundene Gewinnzuordnung nach Art. 7 OECD-MA einzugehen. Andererseits sollen die Steuerfolgen aus Sicht der betroffenen Arbeitnehmer aufgrund von Art. 15 OECD-MA beurteilt und schließlich das Zusammenspiel zwischen Art. 5, 7 und 15 OECD-MA<sup>3</sup> dargestellt werden, und zwar jeweils aus Sicht der D-A-CH Staaten.

## II. Betriebsstättenbegründung im Home-Office dem Grunde nach – Art. 5 OECD-MA

### A. Sichtweise der OECD

Grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer können für ihren Arbeitgeber (bzw für das Unternehmen) das Risiko einer Betriebsstättenbegründung verursachen, mit der Gefahr der Zuordnung von Unternehmensgewinnen auf die Betriebsstätte bzw in den Betriebsstättenstaat. Dies geht einher mit hohem zusätzlichem administrativem Aufwand.<sup>4</sup> In Frage kommen insbesondere die Begründung einer Betriebsstätte durch eine «feste Geschäftseinrichtung» (Art. 5 Abs 1 OECD-MA 2017)<sup>5</sup> und die «Vertreterbetriebsstätte» (Art. 5 Abs 5 und 6 OECD-MA 2017)<sup>6</sup> sowie außerhalb des OECD-MA möglicherweise auch durch eine Dienstleistungsbetriebsstätte.

- Nach Auffassung der OECD kann eine **Home-Office-Betriebsstätte** («feste Geschäftseinrichtung») bei Ausübung von Heimarbeit vorliegen, wenn das Home-Office regelmäßig und dauerhaft im Hinblick auf eine Unternehmenstätigkeit genutzt und die Tätigkeit auf Verlangen des Arbeitgebers in Heimarbeit (bzw. zu Hause) ausgeübt wird.<sup>7</sup> Dabei ist grundsätzlich auf den Einzelsachverhalt und dessen Umstände abzustellen. Eine gewisse Sachherrschaft über das Home-Office wird der Arbeitgeber

<sup>2</sup> Dazu u.a. MICK/DYCKMANS/KLEIN, COVuR 2020, 235 ff; DISSEN/WERNLI, IWB 2020, 577 ff; SCHUSTER, IWB 2020, 617 ff; BRUNS, ISR 2020, 228 ff; SCHERBA/WINKELMANN, IWB 2020, 372 ff.

<sup>3</sup> Der Artikel stützt sich zur Beurteilung auf das OECD-Musterabkommen und untersucht in diesem Zusammenhang die Praxis der D-A-CH Staaten.

<sup>4</sup> DISSEN/WERNLI, IWB 2020, 577, 582.

<sup>5</sup> SCHREIBER/HONOLD/JAUN, in: *Zweifel/Beusch/Matteotti*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Zürich 2014, Art. 5 OECD-MA, N 6 ff.

<sup>6</sup> SCHREIBER/HONOLD/JAUN Art. 5 OECD-MA, N 109 ff und N 132 ff.

<sup>7</sup> Art. 5 Rz 18 f i.V.m. Rz. 12 OECD-MK 2017; MICK/DYCKMANS/KLEIN, COVuR 2020, 235, 244; ROHNER/MAAS, SJZ III (2015) Nr. 13, 329 ff.

aber erst dann haben, wenn der Arbeitgeber berechtigt ist, das Büro oder die Wohnung in einem gewissen Umfang und nicht nur vorübergehend für eigene Zwecke zu benutzen.<sup>8</sup> In Fällen, in denen das Home-Office regelmäßig und dauerhaft im Hinblick auf die Unternehmenstätigkeit genutzt wird, und die Arbeit im Home-Office nach (konkreten) Vorgaben des Unternehmens auszuüben ist, ist die Begründung einer Betriebsstätte durch die Tätigkeit im Home-Office denkbar.<sup>9</sup>

- Eine **Vertreterbetriebsstätte** kann in einem Staat dann begründet werden, wenn der abhängige Vertreter seine Vollmacht zur Vorbereitung und zum Abschluss von Verträgen gewöhnlich in diesem Staat ausübt – eine einmalige oder nur kurzzeitige Vertretertätigkeit fällt nicht unter die geforderte Gewöhnlichkeit. Sofern der Arbeitnehmer eine Bevollmächtigung zum Abschluss von Verträgen bzw. zur wesentlichen Mitwirkung an Vertragsvorbereitungen/-handlungen hat, stellt sich das Problem grundsätzlich (nur dann), wenn der Arbeitnehmer die Vollmacht durch seine Tätigkeit im Home-Office ausübt. Hierbei kommt es bekanntlich nicht auf die feste Geschäftseinrichtung und damit auch nicht auf die Verfügungsmacht an.
- Eine **Dienstleistungsbetriebsstätte** kann dann begründet werden, wenn durch Mitarbeiter eines Unternehmens während mehr als 183 aggregierten bzw. aufsummierten Tagen (eines im betroffenen Steuerjahr beginnenden oder endenden Zeitraums von 12 Monaten) Dienstleistungen erbracht werden.<sup>10</sup> In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass die Dienstleistungsbetriebsstätte ihren historischen Ursprung im UN-MA hat, das – im Gegensatz zum OECD-MA – primär die Interessen von kapitalimportierenden Schwellen- und Entwicklungsländern gegenüber kapitalexportierenden Industriestaaten berücksichtigt.<sup>11</sup> Vor diesem Hintergrund ist die Dienstleistungsbetriebsstätte nicht explizit in Art. 5 OECD-MA, sondern nur als mögliche Alternative im OECD-Musterkommentar enthalten.
- Mit Datum vom 3. April 2020 hat das OECD-Sekretariat eine Analyse des Einflusses der COVID-19-Krise auf die Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen veröffentlicht und mit Datum vom 21. Januar 2021<sup>12</sup> aktualisiert und erweitert. Es handelt sich – wohl vor allem angesichts der fehlenden Zeit kurz nach Ausbruch der Kri-

<sup>8</sup> HRUSCHKA, in Schönfeld/Ditzz, DBA Kommentar, Art. 5 (2014), Rn 195; SCHREIBER/HONOLD/JAUN, (Fn. 5) Art. 5 OECD-MA, N 10 und N 88 f; ROHNER/MAAS, SJZ III (2015) Nr. 13, 329 ff.

<sup>9</sup> Art. 5 Tz 18 f OECD-MK 2017.

<sup>10</sup> Art. 5 Abs 3 lit. b UN-MA; OECD-Musterkommentar zu Art. 5 OECD-MA Rz. 143 f, 152, 162.

<sup>11</sup> BALTHASAR DINGER/THOMAS HUG, Dienstleistungsbetriebsstätten in schweizerischen DBA, Wenn die temporäre Präsenz von Mitarbeitern zu einer faktischen steuerlichen Präsenz führt, EXPERT FOCUS 2020/10, 26 f.

<sup>12</sup> OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the impact of the COVID-19 Crisis, 3. April 2020, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (nachfolgend als OECD-Analyse bezeichnet).

se – nicht um eine zwischen allen OECD-Staaten abgestimmte Sichtweise, sondern vielmehr um eine Mitteilung des OECD-Sekretariats. Die enthaltenen Einschätzungen basieren dabei im Wesentlichen auf einer Anwendung der bestehenden abkommensrechtlichen Regeln zu denen jeweils beispielhaft die Auffassung von Finanzverwaltungen einzelner Staaten (u.a. des BMF) aufgeführt wird. Auch wenn sich die Aussagen der OECD auf die temporäre Behandlung der Situation beziehen, so ist zusammenfassend davon auszugehen, dass mit den OECD Richtlinien vom 21. Januar 2021 keine COVID-19-bezogenen Sonderbestimmungen gefasst worden sind. Vereinzelt werden Maßnahmen im jeweiligen lokalen Recht angeregt.

Nach Auffassung der OECD in diesen aktuellen Sekretariats-Richtlinien ist es unwahrscheinlich, dass die außerordentliche und temporäre Änderung des Tätigkeitsortes von Arbeitnehmern, wie die Ausübung von Home-Office-/Telearbeit, zur Begründung von neuen Betriebsstätten, auch nicht zu Dienstleistungsbetriebsstätten, führen wird. Entsprechendes soll auch für die etwaige Begründung von Vertreterbetriebsstätten durch die temporäre Arbeit von Zuhause gelten, da es regelmäßig an der zeitlichen Verfestigung (Gewöhnlichkeit) mangeln wird. Bei Bau- und Montagebetriebsstätten soll hingegen die Dauer einer vorübergehenden Unterbrechung in die Berechnung der Zwölfmonatsfrist mit eingehen.

## **B. Überblick über die Situation in D-A-CH**

### **1. Deutschland**

Nach deutschem Recht (§ 12 S 1 AO) werden Geschäftseinrichtungen des Arbeitnehmers, die dieser zur Verrichtung der Arbeitsleistung nutzt, nicht zur Betriebsstätte des Arbeitgebers (=des Unternehmens), da der Arbeitgeber im Regelfall keine Mitsachherrschaft an den Räumlichkeiten hat.

Die Beurteilung richtet sich nach dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal der Verfügungsmacht.<sup>13</sup> In ständiger Rechtsprechung ist die Regel verankert, dass eine Einrichtung nur dann Betriebsstätte i.S.d. § 12 Satz 1 AO sein kann, wenn der Unternehmer über sie eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat.<sup>14</sup> Das erfordert zwar nicht, dass die Einrichtung im Eigentum des Unternehmers stehen muss.<sup>15</sup> Der Unternehmer muss aber eine Rechtsposition innehaben, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen und

<sup>13</sup> St.Rspr. seit RFH v. 26. September 1939 - I 272/39, RFHE 47, 257; BFH v. 11. Oktober 1989 - I R 77/88, BStBl. II 1990, 166; BFH v. 3. Februar 1993 - I R 80/91, I R 81/91, BStBl. II 1993, 462 [466]; BFH v. 30. Oktober 1996 - II R 12/92, BStBl. II 1997, 12 [14]; BFH v. 23. Mai 2002 - III R 8/00, BStBl. II 2002, 512; DRÜEN in: Tipke/Kruse, AO/FGO § 12 AO Rz. 8; MUSIL in: HHSp., AO/FGO, § 12 Rz. 16.

<sup>14</sup> BFH v. 4. Juni 2008, I R 30/07, BStBl. II 2008, 922 m.w.N., v. 4. Juli 2012, II R 38/10, BStBl. II 2012, 782.

<sup>15</sup> BFH v. 30. Januar 1974, I R 87/72, BStBl. II 1974, 327. Vgl. HEINSEN in: Gosch, AO/FGO, § 12, Rn. 12.

die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres verändert werden kann.<sup>16</sup> Eine «Verfü- gungsmacht» in diesem Sinne kann dem Unternehmer dadurch vermittelt werden, dass ein Arbeitnehmer im eigenen Namen Räumlichkeiten anmietet und diese sodann dem Unter- nehmen zur Verfügung stellt.<sup>17</sup> Dies ist aber gerade kein Fall einer Home-Office- Betriebsstätte.<sup>18</sup> Es reicht auch nicht aus, dass der Unternehmer lediglich berechtigt ist, die von seinem Mitarbeiter angemieteten Räume zwecks Überprüfung von Geschäfts- vorfällen und zur Kontrolle des Geldverkehrs zu betreten.<sup>19</sup> Wird ein Angestellter von seiner Wohnung aus für seinen Arbeitgeber (bzw. den Unternehmer) tätig, begründet er/dies dadurch für diesen noch keine Betriebsstätte.<sup>20</sup> Der Angestellte bleibt alleiniger Inhaber der Verfügungsmacht über die Räume, in denen die Tätigkeit ausgeübt wird.<sup>21</sup> Die Privatwohnung eines Arbeitnehmers stellt also grundsätzlich keine Betriebsstätte des Arbeitgebers dar;<sup>22</sup> dies gilt auch dann, wenn sich dort ein vom Arbeitgeber eingerichter- ter Büroraum («Home-Office») befindet,<sup>23</sup> oder wenn der Arbeitgeber die Miete trägt.<sup>24</sup>

Im Urteil vom 22. Mai 2002<sup>25</sup> hat der BFH herausgearbeitet, dass es bei einer bloßen Mit- benutzung eines Raums in der Privatwohnung eines Arbeitnehmers durch den Arbeitge- ber an einer mindestens allgemein-rechtlichen Absicherung der Verfügungsmacht des Arbeitgebers fehle. Allein aufgrund des bestehenden Arbeitsverhältnisses und eines hö- heren Gehalts im Vergleich zu anderen Arbeitnehmern ergebe sich nicht ohne Weiteres der Schluss<sup>26</sup>, dass die Nutzung der Räumlichkeiten durch den Arbeitgeber hinreichend abgesichert sei, denn der Arbeitnehmer hätte dem Arbeitgeber einseitig die Räumlich- keiten zur Nutzung jederzeit wieder entziehen können.<sup>27</sup>

<sup>16</sup> DRÜEN in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO § 12 AO Rz. 12; HEINSEN in: *Gosch*, AO/FGO, § 12, Rn. 12.

<sup>17</sup> BFH v. 30. Januar 1974, I R 87/72, BStBl. II 1974, 327.

<sup>18</sup> Zu Recht ablehnend GEILS, IWB 2019, 433 (434).

<sup>19</sup> BFH v. 9.3.1962, I B 156/58 S, BStBl. III 1962, 227.

<sup>20</sup> Vgl. BFH v. 22.4.2009 - I B 196/08, BFH/NV 2009, 1588. HICK in: *Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld*, Außensteuerrecht, § 1 AStG, Rz. 1878.

<sup>21</sup> MUSIL in H/H/Sp, § 12 AO Rz 17a; FG München v 15. März 2000 - 7 K 4818/98, EFG 2000, 814 (815); Jacobs8, S 303; ebenso für den Bereich der Telearbeit PASCH/UTESCHER, BB 2001, 1660 (1663).

<sup>22</sup> BFH v 23. Mai 2002, III R 8/00, BStBl II 2002, 513; FG München v 15. März 2000, 7 K 4818/98, EFG 2000, 814 (bestätigt); MUSIL in H/H/ Sp, § 12 AO Rz 17a; PASCH/UTESCHER, BB 2001, 1660, 1662 f; DRÜEN in: *Tipke/Kruse*, § 12 AO Rz 14; weitergehend, nach Ansicht von Heinsen wohl zu weitgehend: OFD Mün- chen v 11. April 2000, S 1301 - 88 St 41, FR 2000, 686.

<sup>23</sup> BFH v 10. November 1998, I B 80/97, BFH/NV 1999, 665.

<sup>24</sup> Bereits BFH v 21. Februar 1963, I B 98/61, DStR 1962/63, 419; DRÜEN in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO § 12 AO Rz 14; HEINSEN in: *Gosch*, AO/FGO, § 12, Rn 13.

<sup>25</sup> BFH v 23. Mai 2002, III R 8/00, BStBl II 2002, 513.

<sup>26</sup> Vgl. auch PULS in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch2, Rn 2.58.

<sup>27</sup> PULS weist auf die Entwicklung auf OECD-Ebene hin. In dem revidierten Diskussionsentwurf zur Neufassung des OECD-MK vom 19. Oktober 2012 wird in Tz 22 Art. 5 die Fragestellung behandelt, ob Home-Office des Arbeitnehmers eine Betriebsstätte des Arbeitgebers begründen kann. Der OECD-Diskussionsentwurf gelangt hierbei zu der Erkenntnis, dass lediglich in Ausnahmefällen

## 2. Österreich

Die österreichische Verwaltungspraxis zeigt sich im Vergleich dazu deutlich aufgeschlossener, im inländischen Home-Office des Arbeitnehmers unter Umständen eine Betriebsstätte<sup>28</sup> des ausländischen Arbeitgebers anzunehmen.<sup>29</sup> Insbesondere dürften in wirtschaftlicher Betrachtungsweise letztlich geringere Anforderungen an die Verfügungsmacht des Unternehmens gestellt werden, als dies etwa in Deutschland der Fall ist.<sup>30</sup> In diesem Sinne folgt das öBMF ausdrücklich auch der jüngeren OECD-Auffassung, wonach das Home-Office etwa dann betriebsstättenbegründend sein kann, wenn der Arbeitgeber dessen Nutzung vom Arbeitnehmer zumindest de facto verlangt (z.B. weil seitens des Arbeitgebers keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden, obwohl solche nach der Natur der Tätigkeit erforderlich wären).<sup>31</sup>

Auf der anderen Seite zeigt die österreichische Verwaltungspraxis aber auch argumentative Wege auf, unter welchen Voraussetzungen eine arbeitgeberseitige Betriebsstättenbegründung im Home-Office des Arbeitnehmers unter Umständen doch vermieden werden kann. Die dabei ins Treffen geführten Argumente erweisen sich freilich als kasuistisch, sodass die Ableitung allgemein gültiger Richtlinien im Ergebnis schwerfallen mag. Konkret lassen sich auf Grundlage der österreichischen Verwaltungspraxis insbesondere folgende Argumentationslinien gegen die Annahme einer Betriebsstätte im arbeitnehmereigenen Home-Office unterscheiden:

---

das Unternehmen über ein häusliches Arbeitszimmer Verfügungsmacht haben könne. Dies kann z.B. nur dann der Fall sein, wenn der Arbeitsplatz laufend und über einen längeren Zeitraum sowie den Vorgaben des Unternehmens entsprechend zur Ausführung von Tätigkeiten genutzt wird (PULS in: *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten Handbuch2, Rn 2.59).

- <sup>28</sup> Ausländische Unternehmen unterliegen mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird (vgl § 98 Abs 1 Z 3 öEStG), der beschränkten Steuerpflicht. Der dafür auf Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts maßgebende Betriebsstättenbegriff basiert auf § 29 öBAO. Demnach gilt als Betriebsstätte i.S.d. der Abgabenvorschriften «jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes [...] dient».
- <sup>29</sup> Vgl. Rz 7926 Satz 3 öEStR 2000. Siehe weiters öBMF 27. Juni 2019, EAS 3415; 6. November 2017, EAS 3392 und 8. April 2013, EAS 3323 m.w.N., sowie öBMF 2. September 2002, EAS 2111 und 30. Mai 2000, EAS 1666.
- <sup>30</sup> So etwa auch PETUTSCHNIGG/RESENIĆ, Homeoffice als Betriebsstätte im DBA-Recht, ÖStZ 2020, 214 (214 f). Die damit letztlich einhergehende Reduktion auf eine bloß «faktische» Verfügungsmacht wird zu Recht kritisch betrachtet (vgl etwa HÄUSLER, Homeoffice als Wunsch des Mitarbeiters – DBA-rechtliche Erwägungen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, SWI 2021, 60 (60 ff.)).
- <sup>31</sup> Vgl. Tz 18 f OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017 sowie – darauf ausdrücklich Bezug nehmend – öBMF 27. Juni 2019, EAS 3415; 6. November 2017, EAS 3392.

- **Mangelnde Dauerhaftigkeit:** Im Gefolge der COVID-19 Pandemie hat das öBMF eine eigene Information zur Anwendung und Auslegung von DBA veröffentlicht.<sup>32</sup> Zur Frage der möglichen Betriebsstättenbegründung durch im Home-Office gestrandete Arbeitnehmer bezieht sich das öBMF zunächst ausdrücklich auf die OECD-Stellungnahme vom 21. Januar 2021 und die außergewöhnliche Natur der Krise sowie die für die Tätigkeit im Home-Office maßgebende höhere Gewalt. In weiterer Folge schließt sich das öBMF inhaltlich insoweit der OECD-Auffassung an, als eine nicht zum Regelfall werdende Tätigkeit im Home-Office regelmäßig keine abkommensrechtliche Betriebsstätte begründen würde, weil es hierbei an einem ausreichenden Maß an Beständigkeit bzw. Kontinuität fehlen wird. Zusätzlich sieht das öBMF in diesen Fällen auch die für eine Betriebsstättenbegründung erforderliche Verfügungsmacht des Unternehmens nicht gegeben, soweit der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unter gewöhnlichen Umständen ein Büro zur Verfügung stellt.<sup>33</sup>
- **Vorbereitende bzw. Hilfstätigkeit:** Beschränken sich die Aktivitäten im Home-Office insgesamt auf bloß vorbereitende bzw. Hilfstätigkeiten i.S.d. Art. 5 Abs 4 OECD-MA, so wird auf abkommensrechtlicher Ebene regelmäßig die Begründung einer Betriebsstätte vermieden.<sup>34</sup> Dem innerstaatlichen österreichischen Steuerrecht ist ein vergleichbarer Ausnahmetatbestand freilich fremd, sodass in diesen Fällen die Begründung einer Betriebsstätte gemäß § 29 öBAO bzw. anderen nationalen Rechtsgrundlagen<sup>35</sup> nicht hintangehalten werden kann.
- **«Echte Heimarbeit»:** Im Falle der bloßen Vergabe von Heimarbeit soll in der Wohnung des Heimarbeiters – sowohl auf Ebene des innerstaatlichen Steuerrechts als auch jener des Abkommensrechts – keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründet werden.<sup>36</sup> Dabei war für die Annahme «echter Heimarbeit» im Sinne der langjährigen Verwaltungspraxis entscheidend, dass die Tätigkeiten der Heimarbeiter auf der Beschaffungsseite, nicht aber gegenüber Kunden auf der Absatzseite des Arbeitgeber-Unternehmens erbracht werden.<sup>37</sup> Dementsprechend wurden etwa auch über das Internet erbrachte Telearbeitsleistungen als «echte Heimarbeit» und damit als potenziell nicht betriebsstättenverhangen qualifiziert. In der jüngeren Verwaltungspraxis gingen vom öBMF freilich Signale aus, die in Richtung eines stärker eingeschränkten Anwendungsbereiches dieser Ausnahme deuten. Konkret wurde insbe-

---

<sup>32</sup> Vgl zuletzt öBMF 29. Januar 2021, 2. Wartung der Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie, 2021-0.065.761.

<sup>33</sup> Dies deckt sich inhaltlich mit der österreichischen Verwaltungspraxis zu Z 18 f OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017 (siehe dazu bereits oben).

<sup>34</sup> Vgl. öBMF 27. Juni 2019, EAS 3415; 24. August 2006, EAS 2754; 28. März 1996, EAS 849.

<sup>35</sup> Vgl etwa § 4 Abs 1 öKommStG («Kommunalsteuerbetriebsstätte») bzw. § 81 öESTG («Lohnsteuerbetriebsstätte»).

<sup>36</sup> Vgl. Rz 7927a öESTR 2000.

<sup>37</sup> Vgl. öBMF 14. Mai 2012, EAS 3277 und 5. Dezember 2000, EAS 1763.

sondere durch Verweis auf das österreichische Heimarbeitsgesetz 1960 sowie dazu ergangene Rechtsprechung des VwGH klargestellt, dass tendenziell nur Tätigkeiten geringerer Qualifikation erfasst sein sollen. Höher qualifizierte Tätigkeiten, wie etwa Programmierungs- oder Qualitätssicherungsarbeiten für ein Softwarehaus oder Aufgaben strategischer Natur bzw. im Zusammenhang mit Dokumentations-/Supportaufgaben, wären demnach nicht vom Begriff der «echten Heimarbeit» erfasst.<sup>38</sup>

- **Geringfügige Nutzung:** Im Übrigen geht die österreichische Verwaltungspraxis davon aus, dass die geringfügige Nutzung eines Home-Office gegen die Annahme der Begründung einer Betriebsstätte für das Arbeit gebende Unternehmen spreche. Was in diesem Sinne noch als «geringfügig» gelten soll, lässt sich freilich nicht abschließend beurteilen. Zum einen sollen bloß gelegentliche und mit zahlreichen Unterbrechungen («*intermittent or incidental*») durchgeführte Arbeiten im Home-Office auf Grundlage des OECD-Musterkommentars<sup>39</sup> keine Betriebsstätte begründen.<sup>40</sup> Zum anderen sollen geringfügige geschäftliche Tätigkeiten, die bloß abends und an den Wochenenden für das Unternehmen erledigt werden, gegen die Annahme einer Betriebsstättenbegründung sprechen.<sup>41</sup> Werden hingegen 25 % der Gesamtarbeitszeit des Mitarbeiters in dessen Home-Office geleistet, soll keine geringfügige betriebliche Nutzung mehr vorliegen.<sup>42</sup> Soweit sich die österreichische Verwaltungspraxis auf die Rechtsprechung des VwGH zu selbständig bzw. gewerblich Tätigen bezieht, darf jedoch bezweifelt werden, dass diese tatsächlich vollumfänglich auf Home-Offices von nichtselbständig tätigen Arbeitnehmern übertragen werden kann.<sup>43</sup> Insbesondere dürfte es für die Annahme einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Home-Office des Arbeitnehmers nicht ausreichen, wenn die Tätigkeit zwar nicht in der, wohl aber von der Wohnung aus (etwa als Kontaktadresse) entfaltet wird.<sup>44</sup>

<sup>38</sup> Vgl. öBMF 27. Juni 2019, EAS 3415.

<sup>39</sup> Vgl. Z 18 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017.

<sup>40</sup> Vgl. öBMF 6. November 2017, EAS 3392.

<sup>41</sup> Vgl. öBMF 8. April 2013, EAS 3323; 6. September 1999, EAS 1521; 3. Dezember 1993, EAS 350.

<sup>42</sup> Vgl. öBMF 8. April 2013, EAS 3323. Bei einem Tätigkeitsanteil von 50 % im Home-Office gilt dies umso mehr (vgl. öBMF 27. Juni 2019, EAS 3415).

<sup>43</sup> Insoweit kann wohl auch die widerlegbare Vermutung des VwGH zu einem selbständigen Berater bzw. Handelsvertreter (vgl. VwGH 25. Februar 1987, 84/13/0053), dass die Wohnung als Betriebsstätte anzusehen sei, nicht ohne Weiteres auf arbeitnehmereigene Home-Offices übertragen werden (a.A. offenbar öBMF 6. November 2017, EAS 3392; 8. April 2013, EAS 3323; 13. September 2000, EAS 1705; 6. September 1999, EAS 1521; 3. Dezember 1993, EAS 350).

<sup>44</sup> Insoweit erscheint der Hinweis in Rz 7926 öEStR 2000 in Bezug auf arbeitnehmereigene Home-Offices als möglicher Weise zu weit gehend. Siehe auch VwGH 12. Juni 1985, 83/13/0158; 25. Februar 1987, 84/13/0053; 24. Oktober 1990, 86/13/0032; 1. Oktober 1991, 90/14/0257; 12. Dezember 1995, 94/14/0060.

### 3. Schweiz

In der Schweiz gilt es zu beachten, dass sich die Home-Office-Problematik sowohl im internationalen Verhältnis, also wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer in verschiedenen Ländern ansässig sind, als auch im interkantonalen Verhältnis, also wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer in verschiedenen Kantonen ansässig sind, stellen kann. Vor diesem Hintergrund muss in der Schweiz zwischen dem internationalen und dem interkantonalen Betriebsstättebegriff differenziert werden. Bereits an dieser Stelle ist zu erwähnen, dass nach Schweizer Recht generell bzw. immer eine «feste» Geschäftseinrichtung vorliegen muss, damit eine Betriebsstätte begründet wird.<sup>45</sup> Dies gilt sowohl im interkantonalen als auch im internationalen Verhältnis. Vor diesem Hintergrund ist die Thematik der Vertreter-Betriebsstätte, wie sie in Art. 5 OECD-MA verankert ist, dem Schweizer Recht grundsätzlich fremd<sup>46</sup>, bzw. im Schweizer Inbound-Fall nicht relevant, abgesehen davon, dass diese Thematik wesentlich praktikabler über die Gewinnzuordnung im Konzernverbund gelöst werden kann. Schließlich ist im unilateralen Schweizer Recht auch die Dienstleistungsbetriebsstätte nicht verankert.

Der *interkantonale Betriebsstättenbegriff*<sup>47</sup> wurde vom Schweizerischen Bundesgericht im Rahmen der Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelt und ist wesentlich enger<sup>48</sup> gefasst als der internationale Betriebsstättenbegriff, indem nicht nur generell eine Geschäftstätigkeit in einer festen Geschäftseinrichtung verlangt wird, sondern zusätzlich, dass die Tätigkeit für das Unternehmen *qualitativ*<sup>49</sup> und *quantitativ*<sup>50</sup> *wesentlich* ist. Mit diesem engen Begriffsverständnis können der umfassenden interkantonalen Freizügigkeit im Wirtschaftsraum «Schweiz» Rechnung getragen und «unerträgliche Zersplitterungen der kantonalen Steuerhoheiten»<sup>51</sup> vermieden werden. Somit ist in der interkantonalen Praxis der Schweiz davon auszugehen, was dem *Vernehmen nach* auch von verschiedenen kantonalen Steuerbehörden geteilt wird, dass, wenn überhaupt, nur in seltenen «klaren» Fällen, welche auch tatsächlich eine Aufteilung der Steuerhoheit zu rechtfertigen vermögen, eine Home-Office Betriebsstätte vorliegen kann.

<sup>45</sup> BRÜLISAUER, IFF Bd 102, Bern/Stuttgart/Wien, 11.

<sup>46</sup> SCHREIBER/HONOLD/JAUN, (Fn 5) Art. 5 OECD-MA, N 109 ff und insbesondere N 123.

<sup>47</sup> DE VRIES REILINGH, in: *Zweifel/Beusch/Mäusli*-Allenspach (Hrsg), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, § 11 N 1 ff.

<sup>48</sup> BRÜLISAUER, IFF Bd 102, Bern/Stuttgart/Wien, 8 ff.

<sup>49</sup> Eine Tätigkeit ist dann *qualitativ wesentlich*, wenn sie zum eigentlichen Geschäftsbetrieb des Unternehmens zählt, also zum zweckbedingten betrieblichen Bereich gehört (DE VRIES REILINGH, Interkantonales Steuerrecht, § 11 N 17).

<sup>50</sup> Eine Tätigkeit ist dann *quantitativ wesentlich*, wenn sie nicht bloss untergeordneter bzw. nebensächlicher Natur ist. Sie muss also erheblich sein, damit eine Zersplitterung der Steuerhoheit gerechtfertigt werden kann (DE VRIES REILINGH, Interkantonales Steuerrecht, § 11 N 18 f.).

<sup>51</sup> DE VRIES REILINGH, Interkantonales Steuerrecht, § 11 N 18; K. LOCHER (nachgeführt von P. Locher), Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8, I B, 2 Nr. 8.

Zu denken wäre z.B. an die *Tätigkeit eines Dolmetschers*: Dieser ist als Übersetzer und Texter bei einem Übersetzungsbüro mit Sitz im Kanton Zürich beschäftigt, das seinen Mitarbeitern grundsätzlich Arbeitsplätze in Zürich zur Verfügung stellt. Der Dolmetscher arbeitet regelmäßig in seinem Home-Office im Kanton St. Gallen und hat ein eigenes Arbeitszimmer in der Wohnung eingerichtet, das er ausschließlich für folgende Tätigkeiten benützt: Übersetzung diverser Texte, Durchführung von Lektoraten und Korrekturlesungen, Abhalten von online Simultanübersetzungen für Kunden, allgemeine Kundenbetreuungs- und Administrationstätigkeiten. Die Büroräumlichkeiten stellen eine Geschäftseinrichtung dar, die der Dolmetscher regelmäßig benutzt und somit dauerhaft zur Berufsausübung zur Verfügung stehen. Die Durchführung von Übersetzungstätigkeiten, das Abhalten von Simultanübersetzungen sowie Lektorate und Korrekturlesungen zählen zum eigentlichen Geschäfts- bzw. Kernbetrieb eines Übersetzungsunternehmens und stellen damit eine qualitativ wesentliche Unternehmenstätigkeit dar. Die Funktionen und Tätigkeiten des Dolmetschers sind auch in Anbetracht des Gesamtunternehmens «Übersetzungsbüro» nicht von untergeordneter Bedeutung und damit auch quantitativ von Wesentlichkeit. Dogmatisch kann daher durch die Home-Office Tätigkeiten des Dolmetschers eine Betriebsstätte des Übersetzungsbüros im Kanton St. Gallen begründet werden, welche eine Aufteilung des Gewinnsteuersubstrats zwischen den beteiligten Kantonen nach sich ziehen kann. Bei Anwendung der «indirekten» Methode könnte der Gesamtgewinn des Unternehmens basierend auf den (Home-Office) Umsätzen auf die (Home-Office) Betriebsstätten verteilt werden. Bei Anwendung der «direkten» Methode könnte der Home-Office-Betriebsstätte ein Prozentsatz des durch das Home-Office erzielten Umsatzes als Gewinn zugeordnet werden. Eine andere Möglichkeit wäre das Abstellen auf die Kostenaufschlagsmethode, wobei als Kosten entweder nur die Lohnkosten (mit höherem Mark-Up) oder die Lohnkosten plus weitere Kosten (mit tieferem Mark-Up), welche im Home-Office begründet sind, herangezogen werden.

Der *allgemeine internationale Betriebsstättenbegriff*<sup>52</sup> entspricht im *Bund*<sup>53</sup> und in *allen Kantonen* – sowohl im Inbound- als auch im Outbound-Fall – grundsätzlich<sup>54</sup> dem (weiten) Betriebsstättenbegriff im Sinne von Art. 5 OECD-MA. Der internationale Be-

<sup>52</sup> SCHREIBER/HONOLD/JAUN, (Fn 5), Art. 5 OECD-MA, N 7 ff; P. LOCHER/MARANTELLI, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz<sup>4</sup>, 317 ff.

<sup>53</sup> Art. 4 Abs 2 DBG bei den natürlichen Personen und Art. 51 Abs 2 DBG bei den juristischen Personen.

<sup>54</sup> Grundsätzlich ist im Inbound- und im Outbound-Fall vom gleichen Betriebsstättenbegriff auszugehen, wobei gemäß Praxis des BGer an eine ausländische Betriebsstätte allerdings etwas höhere Anforderungen gestellt werden dürfen (BGer v 5. Oktober 2012, 139 II 78). Der Schweizer Verfasser dieses Artikels teilt diese Auffassung des Bundesgerichts nicht, zumal einerseits der Betriebsstättenbegriff ein «funktionaler» Begriff ist, und andererseits das OECD-MA auch von einem einheitlichen Betriebsstättenbegriff ausgeht (BRÜLISAUER in: *Zweifelh/Beusch/Matteotti*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Art. 7 OECD-MA, N 81 ff).

etriebsstättenbegriff wird denn auch vom BGer<sup>55</sup> regelmäßig im abkommensrechtlichen Licht ausgelegt. Allerdings werden die in Art. 5 Abs 4 OECD-MA aufgeführten Hilfstätigkeiten im Schweizer Recht nicht explizit, sondern nur «implizit» von der Betriebsstätteneigenschaft ausgeklammert, indem gemäß Art. 4 Abs 2 bzw. Art. 51 Abs 2 DBG – im Unterschied Art. 5 Abs 1 OECD-MA, der von «Unternehmenstätigkeit» spricht – für die Begründung einer Betriebsstätte eine wertschöpfungsrelevante «Geschäftstätigkeit» in der festen Einrichtung ausgeübt werden muss.<sup>56</sup>

In der Schweiz sind bis anhin keine Fälle zur (Begründung einer) Home-Office-Betriebsstätte (höchst-)richterlich entschieden worden. Ferner sind dem Vernehmen nach in den Kantonen bis anhin keine bzw. sehr wenig Fälle bekannt, in denen ein Home-Office als «allgemeine» Betriebsstätte qualifiziert worden ist. Zudem scheint es, dass sich die Schweizer Steuerbehörden grosse Zurückhaltung bei der Annahme von Home-Office-Betriebsstätten auferlegen wollen, zumal sich eine vorschnelle Begründung im Inbound-Fall für die Schweiz im Outbound-Fall als Bumerang erweisen kann. Nachfolgend sollen einige Grundsatzüberlegungen aus Schweizer Sicht zu den Betriebsstättenvoraussetzungen im Home-Office-Kontext angestellt werden.

Home-Office Tätigkeiten werden typischerweise in privat genutzten Räumlichkeiten, wie z.B. in der privaten Wohnung, im Ferienhaus, im Hausboot, etc. erbracht; sie sind also an eine physische «Örtlichkeit» geknüpft. Es ist daher davon auszugehen, dass die erste Voraussetzung für die Begründung einer Betriebsstätte, d.h. die «*festе Geschäfts-einrichtung*», ohne weiteres erfüllt ist. Anders zu beurteilen sind jene Arbeitsformen, bei denen kein örtlicher Anknüpfungspunkt (mehr) feststellbar ist, und es (im hohen Ausmaß) unsicher ist, von wo aus Personen arbeiten. Zu denken ist dabei an «*Virtual Workplaces*», wo Personen (ständig) mobil sind und von überall auf der Welt kurzfristig und spontan via Cloud-Services und digitalen Netzwerken Dienstleistungen erbringen können. Aufgrund fehlender physischer Räumlichkeiten und Präsenz von Personen an spezifischen Orten kann keine Verknüpfung zu einem bestimmten Ort hergestellt werden. Die Räumlichkeit muss ferner dauerhaft über einen Zeitraum hinweg im Rahmen der Unternehmenstätigkeit genutzt werden<sup>57</sup>, wobei die «Dauerhaftigkeit» unter Berücksichtigung der spezifischen Umstände des konkreten Sachverhalts zu beurteilen ist. In der Praxis der Schweiz wird – analog zur Montage- und Baubetriebsstätte – grundsätzlich mindestens zwölf Monate<sup>58</sup> verlangt, damit das Bestehen einer Betriebsstätte in Betracht gezogen werden kann.

<sup>55</sup> BGE 102 Ib 264; BGer 2A.239/2005 vom 28. November 2005.

<sup>56</sup> BRÜLISAUER, IFF Bd 102, II.

<sup>57</sup> BGer vom 5. Oktober 2012, STE 2013 B 71.33 Nr 2, E.2.1.1; BGer 2A.119/2007 vom 13. August 2007, E.3.2.

<sup>58</sup> ROHNER/MASS, SJZ III (2015) Nr 13, 330 f. In der Praxis wurde im Rahmen von Verständigungsverfahren schon eine Frist von 6 Monaten herangezogen, allerdings bei Personen, bei denen die Abgrenzung

Aus der Voraussetzung der Festigkeit bzw. Dauerhaftigkeit einer Betriebsstätte wird im Schrifttum<sup>59</sup> und der Rechtsprechung<sup>60</sup> auch das Kriterium der «Verfügungsmacht» des Arbeitgebers über die feste Geschäftseinrichtung abgeleitet.<sup>61</sup> Dieses Kriterium ist in der Praxis das heikelste Kriterium für die Begründung einer Home-Office-Betriebsstätte. Damit die Verfügungsmacht des Arbeitgebers vorliegt, ist die faktische Einflussmöglichkeit des Unternehmers auf jene Räumlichkeiten erforderlich, in denen die Geschäftstätigkeiten für das Unternehmen verrichtet werden. Ob diese Räumlichkeiten dem Arbeitgeber gehören, von ihm gemietet werden oder ihm umsonst zur Verfügung stehen, ist dabei unerheblich. Es ist davon auszugehen, dass die Einflussmöglichkeit des Unternehmers auf das Home-Office des Mitarbeiters umso grösser ist, je mehr sich die unternehmerische Tätigkeit in das Home-Office verlagert<sup>62</sup>, und der Mitarbeiter seine privaten Räumlichkeiten immer mehr in den Dienst des Unternehmens stellt. Von entscheidender Bedeutung ist dabei, ob der Arbeitgeber anordnet, dass der Arbeitnehmer Tätigkeiten im Home-Office erledigt, bzw. dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer keine Räumlichkeiten zur Verfügung stellt und voraussetzt bzw. verlangt, dass im Home-Office gearbeitet wird<sup>63</sup>. Liegt eine solche Konstellation vor, ist zu vermuten, dass sich der Arbeitgeber dadurch zumindest mittelbar Verfügungsmacht über die privaten Räume der Mitarbeiter verschaffen will.

Ein weiteres wichtiges Indiz ist die Übernahme der Kosten des Home-Office (anteilige Mietkosten, Büroausstattung, Arbeitsplatzinfrastruktur) durch den Arbeitgeber<sup>64</sup> sowie die Aufnahme von Bestimmungen oder Richtlinien in die Arbeitsverträge der Arbeitnehmer über die Benutzung und Art. der Arbeitsweise im Home-Office. Je mehr der Arbeitgeber sich über Bestimmungen in den Arbeitsverträgen Einfluss auf das Home-Office zusichert, desto eher ist von einer mittelbaren Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Home-Office Räumlichkeiten des Arbeitnehmers auszugehen, und desto höher ist das Risiko der Begründung einer Betriebsstätte. Weitere Indizien für das Vorliegen ei-

---

zwischen unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit zur Diskussion stand, und die bei ihrem Arbeit- bzw. Auftragsgeber einen fest zugewiesenen Arbeitsplatz zur Verfügung hatten.

<sup>59</sup> OESTERHELT/SCHREIBER in: *Zweifel/Beusch*, Art. 51 DBG, N 24 ff; K. LOCHER, Kommentar DBG, Art. 51, N 28; LOCHER, Art. 4 DBG, N 29 und 47; SCHREIBER/HONOLD/JAUN (Fn 5), Art. 5 OECD-MA, N 8.

<sup>60</sup> Urteil 2C\_878, 879/2012 vom 7. Dezember 2012 E. 3.2 unter Hinweis auf BGE 134 I 303 E.4.1 S 310 f = StE 2009 A 24.24.41 Nr 2 = RDAF 65 II, 359 ff für das interkantonale Verhältnis.

<sup>61</sup> VOGELANG, *Der Begriff der Betriebsstätte im schweizerischen und internationalen Steuerrecht*, Diss. Zürich 2015.

<sup>62</sup> ROHNER, *Home-Office – Steuerliche Behandlung im grenzüberschreitenden Bereich*, S 5.

<sup>63</sup> OECD Discussion Draft Art. 52012, N 23. SCHREIBER/HONOLD/JAUN (Fn. 5), Art. 5 OECD-MA, Rz 10.

<sup>64</sup> Nach BGE 4A\_533/2018 vom 23. April 2019 muss der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer dafür entschädigen, wenn dem Arbeitnehmer kein oder kein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird. Gem § 327a OR hat der Arbeitgeber dafür zu sorgen, dass der Arbeitnehmer mit einem vollwertigen Arbeitsplatz ausgestattet ist, falls dieser keinen Arbeitsplatz zur Verfügung hat und ausschliesslich von zu Hause aus gearbeitet wird.

ner faktischen Verfügungsmacht des Arbeitgebers sind in der Praxis etwa Folgende: Der Arbeitgeber hat freien Zutritt zum Home-Office des Arbeitnehmers (z.B. durch einen Schlüssel); das Vorliegen eines vollständig eingerichteten Arbeitsplatzes; das Dienen der Wohnung für die stetige Kundenbetreuung sowie als Stützpunkt der Auftrags Erfüllung; das Ermöglichen von Kundenbesprechungen durch die professionelle Einrichtung und damit das Stattfinden eines direkten Kundenkontaktes im Home-Office. Je mehr das Home-Office durch das Vorliegen der oben genannten Elemente nach «Außen» bzw. gegenüber «Dritten» in Erscheinung tritt und der Mitarbeiter dadurch aktiv für das Unternehmen am Marktgeschehen teilnimmt, desto höher ist das Risiko der Begründung einer Betriebsstätte durch die Home-Office Tätigkeiten. Rein «interne» Tätigkeiten sollten nach der hier vertretenen Auffassung grundsätzlich nicht zur Annahme einer Home-Office-Betriebsstätte führen.

### C. Beurteilung

Vergleicht man die Praxis in den drei Ländern, dann ist zusammenfassend die deutsche und die schweizerische Sichtweise als restriktiver im Vergleich zur Sichtweise der österreichischen Finanzverwaltung einzustufen. Wenn überhaupt, können nur «eindeutige» Fälle, welche auch tatsächlich eine grenzüberschreitende Gewinnaufteilung zu rechtfertigen vermögen, zur Annahme einer Home-Office-Betriebsstätte führen. Rückt man auch von dem Erfordernis einer rechtlichen Verfügungsmacht ab und lässt die tatsächliche Verfügungsmacht ausreichen, dann ist nach deutscher und schweizerischer Sichtweise wohl nur dann eine Betriebsstätte im Home-Office denkbar, wenn ein Angestellter einen Raum mietet und dem Unternehmen dauerhaft zur Nutzung zur Verfügung stellt.<sup>65</sup> Die Tätigkeit des Mitarbeiters im Home-Office begründet sich durch die nationalen Reisebeschränkungen und Grenzsicherungen und der fortbestehenden Maßgabe, möglichst «soziale Distanz» zu üben und damit möglichst viel vom Home-Office aus zu arbeiten. Damit ist die Situation nicht durch den freiwilligen Entschluss des Arbeitgebers hervorgerufen, was gegen die Begründung einer Betriebsstätte sprechen sollte.<sup>66</sup> Schließlich wird das Home-Office durch den Arbeitnehmer (wahrscheinlich) nur vorübergehend und hilfsweise eingerichtet und der eigentliche Arbeitsplatz durch den Arbeitgeber grundsätzlich weiterhin zur Verfügung gestellt. Es gilt auch, dass sich der Zeitraum derzeit stetig verlängert. Zwar sind die Grenzsicherungen aufgehoben. Aufgrund der Reisewarnungen sind die Möglichkeiten faktisch begrenzt.

Im Regelfall wird das Unternehmen mit dem Angestellten weder einen Mietvertrag über die Räume abschließen noch wird das Unternehmen (der Arbeitgeber) uneingeschränkt

---

<sup>65</sup> So etwa der BFH v 30. Januar 1974 – I R 87/72. Dazu GEILS, IWB 2019, 433, 434.

<sup>66</sup> OECD Richtlinien vom 21. Januar 2021 (vgl. Fn. 12), Rz 10 und 11. Vgl. auch MICK/DYCKMANS/KLEIN, COVuR 2020, 244 f.

ten Zugriff auf die Räume des Home-Office haben oder vom Arbeitnehmer eingeräumt bekommen. Damit fehlt aber die erforderliche Verfügungsmacht. Die österreichische Sichtweise ist demgegenüber wie dargestellt<sup>67</sup> prinzipiell weitergehend, im besonderen Umfeld der COVID-19-Pandemie wurde verwaltungsseitig allerdings ebenfalls Zurückhaltung unter bestimmten Voraussetzungen signalisiert.

Für die Vertreterbetriebsstätte ergibt sich die gleiche Beurteilung. Die OECD hat in den Richtlinien vom 21. Januar 2021 hervorgehoben, dass entsprechend des Wortlauts des Abkommens auf die *Gewöhnlichkeit* abzustellen ist. Entscheidend ist, dass die Person gewöhnlich Verträge für das Unternehmen abschließt oder gewöhnlich die führende Rolle für den Abschluss von Verträgen für das Unternehmen spielt. Nach Tz 98 OECD-MK 2017 zu Art. 5 OECD-MA 2017 bzw. Tz 33,1 OECD-MK 2014 zu Art. 5 OECD-MA 2014 ist diese Gewöhnlichkeit bei vorübergehenden Konstellationen nicht gegeben. Dies bestätigen die OECD Richtlinien vom 21. Januar 2021 nun auch für die Vertreterbetriebsstätte für die COVID-19 Situation. Schließlich ist auch davon auszugehen, dass wegen COVID-19 keine «neuen» Dienstleistungsbetriebsstätten entstehen sollten Anzumerken ist noch, dass in der ursprünglichen OECD Analyse vom 3.4.2020 mit dem zivilrechtlichen Konzept der »force majeure« und den »government's directives« zwei Maßstäbe in die Auslegung des Art 5 des OECD-MA bzw der entsprechenden Normen der Doppelbesteuerungsabkommen eingeführt wurden, die nicht zwingend erforderlich sind. Diese Hinweise sind in der Fassung der OECD Analyse vom 21.2.2021 nicht mehr enthalten.<sup>68</sup>

### III. Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Gewinnzuordnung – Art. 7 OECD-MA

#### A. Allgemeine Überlegungen zur Funktionsausübung im Home-Office

Sind Arbeitnehmer gezwungen, ihre unselbständige Arbeit – etwa aufgrund eines «Lock-downs» – nicht an ihrem üblichen Arbeitsplatz, sondern in einem anderen Staat unter Nutzung ihres Home-Office zu entfalten, kann sich die Frage stellen, ob dadurch die Zuordnung der Unternehmensgewinne ihres Arbeitgebers bzw. verbundener Unternehmen beeinflusst wird. Denn – und das wurde durch das BEPS-Projekt noch einmal be-

<sup>67</sup> Vgl. oben II. 2. b).

<sup>68</sup> Interpretiert man die »government's directives« als staatliche Maßnahmen, dann lässt sich dafür aus der Interpretation des Art. 9 OECD-MA durch die OECD Verrechnungspreis-Leitlinien eine Einordnung ableiten. Tz. 1.132 der OECD Verrechnungspreis-Leitlinien beschreibt das grundsätzliche Problem des Umgangs mit staatlichen Maßnahmen im Rahmen der Verrechnungspreisbildung. Als Beispiele solcher Maßnahmen führen die OECD- Verrechnungspreisrichtlinien Preiskontrollen (insbesondere hinsichtlich Lizenzen und Dienstleistungsgebühren), Preiskürzungen, Zinssatzbeschränkungen, Subventionen einer bestimmten Branche, Devisenkontrollen, Anti-Dumpingabgaben und die Wechselkurspolitik auf. Vgl. etwa ROSENBERGER, in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA Kommentar, 2. Aufl. 2019, Rz. 109; EIGELSHOVEN/RETZER, in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD-Kap. I, Anm. 311.

tont<sup>69</sup> – die multinationale Verteilung von Unternehmensgewinnen soll insbesondere die Verteilung der Funktionen und die daraus resultierenden Wertschöpfungsbeiträge widerspiegeln. Dementsprechend sind multinationale Konzerne angehalten, ihre wesentlichen Funktionen und deren Wertschöpfungsbeiträge zu analysieren und zu lokalisieren.<sup>70</sup> Insoweit wird eine Funktions- und Wertschöpfungsbeitragsanalyse potenziell auch jene Funktionen erfassen müssen, die – ob geplant oder nicht – tatsächlich in Home-Offices von Arbeitnehmern ausgeübt werden.

Dabei wird es in der Praxis freilich kaum zu wesentlichen – Home-Office-induzierten – Verlagerungen von Unternehmensgewinnen zwischen verbundenen Unternehmen (d.h. auf Ebene des Art. 9 OECD-MA) kommen. Denn selbst dann, wenn wesentliche Funktionsträger über einen längeren Zeitraum werthaltige Schlüsselfunktionen in ihrem Home-Office entfalten müssen, so bleibt ihre funktionale Zuordnung regelmäßig unverändert. Die betroffenen Arbeitnehmer werden in aller Regel nach wie vor für ihr arbeitgebendes verbundenes Unternehmen tätig. Insoweit ändert sich in Zeiten erzwungener Home-Office-Tätigkeit lediglich der Arbeitsort (bzw. bei grenzüberschreitenden Fällen unter Umständen der Tätigkeitsstaat), nicht jedoch der funktionale Nexus zum Arbeitgeber. Folglich wird in diesen Fällen regelmäßig keine Verlagerung von Funktionen bzw. Wertschöpfungsbeiträgen von einem verbundenen Unternehmen auf ein anderes verbundenes Unternehmen feststellbar sein. Die erzwungene grenzüberschreitende Tätigkeit im Home-Office kann Steuersubstrat (Unternehmensgewinne) damit allenfalls einem anderen Staat, nicht aber einem anderen Steuerpflichtigen, zuordnen. Insoweit ist davon auszugehen, dass zwangsläufig im Home-Office erbrachte Tätigkeiten in der Regel keine Änderungen auf Ebene des Art. 9 OECD-MA nach sich ziehen.

Sehr wohl in Betracht kommt hingegen eine allenfalls geänderte Zuordnung von internationalen Besteuerungsrechten an den Unternehmensgewinnen ein und desselben Unternehmens. Wird nämlich durch die Tätigkeit im Home-Office dem Grunde nach eine Betriebsstätte außerhalb des Ansässigkeitsstaates des Unternehmens begründet, so ist dieser Betriebsstätte nach den Regelungen des Art. 7 OECD-MA regelmäßig auch ein entsprechender Gewinn zuzuordnen.<sup>71</sup> Damit stellt sich insbesondere auch die Frage, ob im Home-Office wesentliche Personalfunktionen («*Significant People Functions*»; kurz «SPF») i.S.d. «*Authorized OECD Approach*» (kurz: «AOA») erbracht werden.

---

<sup>69</sup> Vgl. etwa *OECD*, Addressing Base Erosion and Profit Shifting vom 12. Februar 2013, 36 sowie 42 f.

<sup>70</sup> Dies betrifft sowohl die Master File-Ebene (Beschreibung von Werttreibern und Schlüsselfunktionen) als auch die Ebene des Local Files (transaktionsbezogene Funktionsanalyse).

<sup>71</sup> Jüngst durch den EuGH bekräftigt in der Rs. C-558/19, *Impresa Pizzarotti*, 8. Oktober 2020, ECLI:EU:C:2014:2067, abrufbar unter: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=154821&doclang=DE>.

## B. Ausübung von Significant People Functions im Home-Office

Werden *Significant People Functions* zwangsläufig (etwa aufgrund eines «Lockdowns») im Home-Office der jeweils betroffenen Personen (Funktionsträger) ausgeübt, stellt sich damit im grenzüberschreitenden Kontext zunächst die Frage, ob bzw. inwieweit dadurch die Zuordnung laufender Gewinne innerhalb des Unternehmens beeinflusst wird. Dementsprechend ist in funktionaler Hinsicht zu analysieren, welche Funktionen konkret im Home-Office ausgeübt werden, wie die Wesentlichkeit bzw. die Werthaltigkeit dieser Funktionen im Gesamtkontext des Unternehmens einzuschätzen ist und wie die funktionalen Schnittstellen zwischen Home-Office und Stammhaus beschaffen sind. Bei dieser Analyse werden – aufgrund der Selbständigkeitsfiktion des Art. 7 OECD-MA – hilfsweise auch die insoweit vergleichbaren Überlegungen aus den OECD-Verrechnungspreisleitlinien nutzbar gemacht werden können. In diesem Sinne mag es von Bedeutung sein, ob die im Home-Office ausgeübten Funktionen als «*risk control functions*»<sup>72</sup> bzw. als «*DEMPE functions*»<sup>73</sup> zu qualifizieren sind oder nicht.

Darüber hinaus ist in zeitlicher Hinsicht zu hinterfragen, ob durch die vorübergehende Tätigkeit im Home-Office überhaupt eine i.S.d. Art. 7 OECD-MA relevante Zuordnung (bzw. Reallokation) von *Significant People Functions* zur Betriebsstätte erfolgen kann. Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass dafür allein der physische Ort der Funktionsausübung relevant sein kann. Für die Annahme eines fiktiven (i.S.d. des sonst üblichen) Tätigkeitsortes<sup>74</sup> besteht im Kontext des Art. 7 OECD-MA und des AOA kein Raum. Insoweit muss für steuerliche Zwecke völlig irrelevant sein, wo die jeweilige Funktion plangemäß (etwa ohne «Lockdown») ausgeübt worden wäre. Entscheidend ist vielmehr allein der Ort der tatsächlichen Funktionsausübung. Auf der anderen Seite ergibt sich schon aus der Betriebsstättendefinition dem Grunde nach ein gewisses zeitliches Mindestanfordernis. Denn eine feste Geschäftseinrichtung i.S.d. Art. 5 Abs 1 OECD-MA bedarf jedenfalls auch einer gewissen Dauerhaftigkeit,<sup>75</sup> wobei sowohl auf Ebene des OECD-Musterkommentars als auch in der nationalen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vielfach ein Zeitraum von sechs Monaten<sup>76</sup> als Orientierungshilfe heran-

<sup>72</sup> Vgl. Tz 1.65 ff OECD-VPL 2017.

<sup>73</sup> Vgl. Tz 6.12 OECD-VPL 2017 zu den «*functions performed [...] in connection with the development, enhancement, maintenance, protection and exploitation of the intangibles*» (kurz: DEMPE).

<sup>74</sup> Wie dies etwa für Zwecke der Anwendung der Art 15 Abs 1 OECD-MA folgenden Bestimmungen zwischen Deutschland und Österreich im Wege einer Konsultationsvereinbarung abgestimmt wurde (vgl. unten IV 2.).

<sup>75</sup> Siehe dazu auch OECD Analyse (Fn. 12) vom 3. April 2020.

<sup>76</sup> Vgl. Tz 28 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA 2017. Siehe weiters VwGH 21. Mai 1997, 96/14/0084; 15. Februar 2006, 2001/13/0319 sowie öBMF 25. November 2009, EAS 3095; öBMF 24. März 2009, EAS 3045 und öBMF 25. Januar 2008, EAS 2921. Ein allgemeiner Rückgriff auf die besondere (12-Monats-)Frist des Art. 5 Abs 3 OECD-MA erscheint allgemein nicht angebracht (vgl. VwGH 21. Mai 1997, 96/14/0084 sowie öBMF 8. Januar 2002, EAS 1973). Ausdrücklich vereinbart wurde eine solche einheitliche Fris-

gezogen wird. Diese schon dem Grunde nach (d.h. im Anwendungsbereich des Art. 5 OECD-MA) bestehende Anforderung an die Dauerhaftigkeit wird zweifellos in jenen Fällen als «Threshold» einschlägig sein, in welchen eine potenziell betriebsstättenbegründende Tätigkeit erst durch einen «Lockdown» (bzw. Vergleichbares) erstmals im Home-Office entfaltet wird. Bestand hingegen bereits bisher – etwa zur Durchführung von Routinetätigkeiten, die über vorbereitende oder Hilfstätigkeiten hinaus gehen – eine ertragsteuerlich relevante Betriebsstätte im Home-Office und wird der Arbeitnehmer durch einen «Lockdown» gezwungen, nun auch sonstige, höherwertige Funktionen im Home-Office auszuüben, wird bei der Gewinnabgrenzung der Höhe nach (d.h. im Anwendungsbereich des Art. 7 OECD-MA) zusätzlich zu hinterfragen sein, wie kurzfristig sich die neu hinzugekommenen *Significant People Functions* tatsächlich steuerwirksam in der Betriebsstätte manifestieren. Denn es erscheint auf den ersten Blick wenig schlüssig, Personalfunktionen im Zeitalter – an sich – mobiler Arbeitnehmer tageweise dem jeweiligen physischen Aufenthaltsort der jeweiligen Personen zuzuordnen. Vielmehr wird es einer gewissen Verfestigung einer Funktion an einem Ort bedürfen, um eine für die Gewinnabgrenzung gem. Art. 7 OECD-MA beachtliche *Significant People Function* steuerwirksam lokalisieren zu können. Dementsprechend erscheint ein längerer Beobachtungszeitraum durchaus sinnvoll, um feststellen zu können, wo die *Significant People Functions* nachhaltig und überwiegend angesiedelt sind. Insoweit bedarf es wohl einer gewissen Stabilität in der Funktionszuordnung nach dem Überwiegens- bzw. Wesentlichkeitsprinzip. Vorübergehend im Home-Office ausgeübte *Significant People Functions* werden demnach nicht nur im Kontext der übrigen im Unternehmen – sei es in dessen Stammhaus, sei es in anderen Betriebsstätten – abgebildeten Funktionen, sondern auch im Kontext des mittel- und längerfristigen organisatorischen Setups zu betrachten sein. Wie lange ein diesbezüglich angemessener Beobachtungszeitraum zur Anerkennung einer steuerrelevanten funktionalen Verfestigung sein soll, ist aus dem AOA selbst nicht abzuleiten.<sup>77</sup> Diesbezüglich könnte einerseits die Auffassung vertreten werden, dass der zeitliche «Threshold» des Art. 5 OECD-MA (und damit etwa die in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte 6-Monats-Frist) hilfsweise auch für Zwecke des Art. 7 OECD-MA heranzuziehen wäre. Auf der anderen Seite geht z.B. die deutsche Finanzverwaltung davon aus, dass die Zuordnung einer Personalfunktion grundsätzlich unabhängig von der Dauer der Ausübung wäre.<sup>78</sup>

---

tenregelung allerdings im bilateralen Verhältnis zwischen Österreich und der Schweiz, sodass hier für Betriebsstätten ausnahmsweise generell ein zeitlicher «Threshold» von zwölf Monaten gilt (Verständigungsvereinbarung vom 9./10. Dezember 1999, AÖF 2000/34 bzw. ASA 68 [1999/2000] 490; siehe auch öBMF 19. Februar 2001, EAS 1810).

<sup>77</sup> Vgl. WELLENS/VAN DER HAM in *Oestreicher/Schnitger/Wellens*, AOA (2020), Rz 7.87.

<sup>78</sup> Vgl. dBMF, Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa vom 22. Dezember 2016, IV B 5 - S 1341/12/10001-03, Tz 71.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sich eine Gewinnallokation zu einer (Home-Office-) Betriebsstätte nur dann rechtfertigen kann, wenn dort Funktionen ausgeübt werden, die mit der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums von Wirtschaftsgütern und der Übernahme von Risiken einhergehen, mit anderen Worten, welche wirtschaftliche Relevanz für die Gewinnerzielung haben. Mit dem Abstellen auf die *Significant People Functions* kann also sichergestellt werden, dass nur jene identifizierbaren Funktionen, welche «einen messbaren Wertschöpfungsbeitrag zu leisten vermögen», zu einer Gewinnaufteilung zwischen dem Sitzstaat des Arbeitgebers und des Ansässigkeitsstaats des Arbeitnehmers führen. Soweit es tatsächlich zu einer ertrags- bzw. gewinnsteuerlich relevanten Reallokation von Funktionen in eine Home-Office-Betriebsstätte kommt, hat dies nicht nur für die laufende Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n) auf Grundlage des Art. 7 OECD-MA Bedeutung, sondern es wird zusätzlich zu hinterfragen sein, ob dadurch allenfalls (vorgängig) auch eine steuerlich beachtliche Funktionsverlagerung<sup>79</sup> realisiert wird. Gerade die damit verbundene mögliche «Hin- und Her-Verlagerung» von Funktionen zwischen dem Home-Office und dem Unternehmenssitz macht aber auch deutlich, dass das Home-Office-Betriebsstätte-Konzept mit großen Schwierigkeiten verbunden sein kann.

### C. Abgrenzung über den Nexus

Insgesamt können, wenn überhaupt nur «eindeutige» Fälle, welche auch tatsächlich eine grenzüberschreitende Gewinnaufteilung zu rechtfertigen vermögen, zur Annahme einer Home-Office-Betriebsstätte führen. An diesem Ergebnis vermag die COVID-Situation nichts zu ändern, auch wenn davon auszugehen ist, dass COVID das Wirtschafts- und Steuerleben noch länger begleiten wird, als ursprünglich angenommen wurde. Diese Zurückhaltung bei der Annahme einer Home-Office Betriebsstätte ist nach der hier vertretenen Auffassung sachgerecht, zumal im Steuerrecht als «Massenfallrecht» den Grundsätzen der Praktikabilität und der Verfahrensökonomie größte Bedeutung zuzumessen ist. Ferner deuten die neuesten internationalen Steuerrechtsentwicklungen darauf hin, dass die Zukunft nicht in der Home-Office Betriebsstätte liegt, abgesehen davon, dass die steuerliche Erfassung von Home-Office Betriebsstätten mit derart großem Aufwand für alle Parteien verbunden wäre, dass sie weder für die Wirtschaft noch für den Fiskus finanziell ergiebig wären.

<sup>79</sup> Siehe dazu insbesondere Kapitel IX der OECD-VPL 2017 sowie die nationalen Regelungen in Deutschland (§ 1 AStG), Österreich (§ 6 Z 6 öEStG) und der Schweiz (Art 61 b DBG).

## **IV. Auswirkungen dezentraler Home-Office Tätigkeiten auf die Besteuerung von Arbeitnehmern**

### **A. Maßgebende Grundprinzipien des Abkommensrechts bei der Verteilung der Besteuerungsrechte an Arbeitnehmervergütungen**

Bei der Verteilung der Besteuerungsrechte an (Aktiv-)Einkünften aus unselbständiger Arbeit baut das internationale Abkommensrecht (und mit ihm sämtliche im D-A-CH-Raum anwendbaren DBA) zunächst auf das Arbeitsort- bzw. Tätigkeitsortprinzip des Art. 15 Abs 1 OECD-MA als zentrales Fundament. Geld- und Sachbezüge sollen demnach grundsätzlich dort besteuert werden, wo die jeweilige Arbeitnehmertätigkeit konkret entfaltet wird. Insoweit ist für die Verteilung der Besteuerungsrechte maßgebend, wo sich Arbeitnehmer bei Ausübung ihrer Tätigkeit physisch tatsächlich aufhalten.<sup>80</sup> Darüber hinaus gehende Anknüpfungsmerkmale sind zunächst in Art. 15 Abs 1 OECD-MA nicht vorgesehen, sodass insbesondere auch der nach innerstaatlichem Recht teilweise bestehende Verwertungstatbestand<sup>81</sup> abkommensrechtlich ins Leere geht.<sup>82</sup>

Ein wesentlicher Vorteil der Anknüpfung am Ort der physischen Arbeitsausübung besteht in der Anwendungspraxis darin, dass der Aufenthalt einer natürlichen Person zu jedem Zeitpunkt eindeutig ist. Insoweit bestehen daher zunächst hinsichtlich des Tätigkeitsortprinzips keinerlei Rechtsunsicherheiten. Allerdings können Auslegungsschwierigkeiten dadurch entstehen, dass für die abkommensrechtliche Verteilung der Besteuerungsrechte bei Arbeitnehmern auch das Kausalitätsprinzip zu berücksichtigen ist. Demnach ist – unabhängig vom Aufenthaltsort im Zuflusszeitpunkt<sup>83</sup> – einzig und allein entscheidend, wo die Tätigkeit, für die die betreffende Zahlung als Entgelt geleistet wird, ausgeübt wird bzw. wurde. Insoweit ist daher bei Arbeitnehmerbezügen stets darauf Bedacht zu nehmen, welche konkrete Leistung damit vergütet wird und wo diese konkrete Leistung physisch erbracht wurde. Dies lässt sich in den meisten Fällen ohne Weiteres feststellen. Allerdings kommt es in der Praxis durchaus vor, dass der kausale Zusammenhang zwischen Vergütung und zu Grunde liegender Leistung (und damit der maßgebende Tätigkeitsort) nicht von vorne herein klar auf der Hand liegt. In der Praxis können sich derartige Herausforderungen insbesondere im Kontext beendigungskausaler Zahlungen stellen, wobei unterschiedliche Anknüpfungspunkte für die Anwendung des Tätigkeitsortprinzips relevant sein können:

---

<sup>80</sup> Vgl. Tz 1 OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.

<sup>81</sup> Vgl. etwa § 49 Abs 1 Nr 4 Buchst a dEStG bzw. § 98 Abs 1 Z 4 iVm Z 2 öEStG bzw. Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG und Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG.

<sup>82</sup> Vgl. Tz 1 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA 2017.

<sup>83</sup> Dh abweichend vom innerstaatlich maßgebenden Zuflussprinzip.

- a. **Früherer Tätigkeitsort:** Die im D-A-CH Raum bestehenden Konsultationsvereinbarungen lassen eine gewisse Präferenz zur Zuweisung des Besteuerungsrechts an jenen Staat erkennen, der auch betreffend die Bezüge aus der aktiven Tätigkeit besteuerberechtigt war.<sup>84</sup> Eine vergleichbare Anknüpfung an den Ort der letzten tatsächlichen Arbeitsausübung nimmt die OECD bei nachträglichen Vergütungsansprüchen vor, die mit Beendigung des Dienstverhältnisses entstehen (z.B. für weiterhin verfügbare Fringe Benefits des ehemaligen Arbeitgebers).<sup>85</sup>
- b. **Fiktiver Tätigkeitsort:** Davon abweichend sei nach OECD-Auffassung in bestimmten Fällen darauf abzustellen, wo der Arbeitnehmer im anspruchsbegründenden Zeitraum tätig geworden wäre. Ein dergestalt fingierter Arbeitsort soll etwa für Fälle der Entgeltfortzahlung unter Arbeitsfreistellung bis zum Wirksamwerden einer Kündigung<sup>86</sup> oder für die Freistellungsphase bei Altersteilzeitmodellen<sup>87</sup> Anwendung finden. Allerdings geht die OECD davon aus, dass die Fiktion im Regelfall durch Anknüpfung an den letzten Tätigkeitsort erfolgen soll, sodass im Ergebnis ein gewisser Gleichklang mit der Anknüpfung am früheren Tätigkeitsort (siehe oben) feststellbar ist.
- c. **Aufenthaltsort:** Andererseits geht die OECD davon aus, dass beendigungskausale Arbeitnehmervergütungen, die in keiner Weise auf tatsächlich ausgeübten (oder im oben beschriebenen Sinne fingierten) Tätigkeiten beruhen (z.B. Zahlungen für die Einhaltung eines Konkurrenzverbots), dort besteuert werden sollen, wo sich der Arbeitnehmer bei Bezug<sup>88</sup> der Einkünfte aufhält. Insoweit wird der Tätigkeitsort schlicht durch den bloßen Aufenthaltsort – kurz: den Ort der Untätigkeit – des Arbeitnehmers ersetzt.<sup>89</sup>

Gemeinsam ist allen drei genannten Varianten, dass diese das Grundprinzip der Anknüpfung an den Tätigkeitsort konzeptionell nicht verlassen. Vielmehr wird in diesen Fällen jeweils der Versuch unternommen, sich dem gem. Art. 15 Abs 1 OECD-MA maßgebenden Tätigkeitsort unter Berücksichtigung des Kausalitätsprinzips bestmöglich anzunähern. Die oben dargestellten unterschiedlichen Ergebnisse bei der ortsbezogenen Zuweisung von Besteuerungsrechten beruhen daher lediglich auf der unterschiedlichen

<sup>84</sup> Vgl. die diesbezügliche Konsultationsvereinbarungen zwischen Deutschland und Österreich (dBMF 26.8.2010, IV B 2 - S 1301-AUT/07/10015-01 bzw. öBMF 21.12.2010, BMF-010221/3371-IV/4/2010) sowie zwischen Deutschland und der Schweiz (dBMF 25. März 2010, IV B 2 - S 1301-CHE/07/10015).

<sup>85</sup> Vgl. Tz 2.13 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA 2017.

<sup>86</sup> Vgl. Tz 2.6 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA 2017.

<sup>87</sup> Vgl. Tz 2.16 OECD-MK zu Art 15 OECD-MA 2017.

<sup>88</sup> Insoweit nähert sich das abkommensrechtlich relevante Kausalitätsprinzip dem innerstaatlich maßgebenden Zuflussprinzip an.

<sup>89</sup> Vgl. Tz 2.9 OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA 2017.

Kausalität der Vergütungen einerseits und dem im maßgebenden Zeitpunkt bzw. Zeitraum feststellbaren – tatsächlichen oder fiktiven – Aufenthaltsort andererseits.

Darüber hinaus sieht das Abkommensrecht aber sehr wohl auch einige grundlegende Ausnahmen vom Tätigkeitsortprinzip des Art. 15 Abs 1 OECD-MA vor. Dies betrifft in erster Linie grenzüberschreitende Arbeitseinsätze kurzfristiger Natur, welche nach der «183 Tage-Regel» des Art. 15 Abs 2 OECD-MA unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin die ausschließlichen Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des jeweiligen Arbeitnehmers nach sich ziehen. Außerdem bestehen mehrere Sonderverteilungsnormen, die unter Umständen ebenfalls eine Abkehr vom Tätigkeitsortprinzip mit sich bringen können. Dies gilt einerseits für Träger gesellschaftsrechtlicher Organfunktionen (d.h. insbesondere Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder bzw. Verwaltungsräte), deren Vergütungen in einigen DBA nach dem Wirkungsprinzip bzw. – in der historischen Begründung – nach dem Ort des Weisungszuganges<sup>90</sup> zur Besteuerung zugeteilt werden. Insoweit wird die räumliche durch eine funktionale Betrachtungsweise ersetzt. Auf der anderen Seite bestehen gerade im D-A-CH Raum<sup>91</sup> abkommensrechtliche Grenzgängerregelungen, welche das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus unselbständiger Arbeit – zumindest überwiegend<sup>92</sup> – dem Ansässigkeitsstaat des Grenzgängers zuweisen. Voraussetzung zur Inanspruchnahme derartiger Vereinfachungsregelungen ist typischer Weise die arbeitstäglige Rückkehr vom Tätigkeitsort an den Wohnort, wobei – je nach DBA – diesbezüglich ein unterschiedlich großer Abweichungsspielraum (etwa für unschädliche Nichtrückkehrtage)<sup>93</sup> besteht.<sup>94</sup>

## **B. Konkrete Maßnahmen der D-A-CH Staaten zur Anpassung der Verteilung von Besteuerungsrechten in Zeiten von Corona**

Im Eindruck der COVID-19-Pandemie und des dadurch ausgelösten wirtschaftlichen Abschwungs haben zahlreiche Staaten mehr oder weniger umfassende Anpassungen des

---

<sup>90</sup> Vgl. VwGH 7. Mai 1979, 2669/78 sowie das Ergebnisprotokoll zu den Konsultationsgesprächen zwischen Deutschland und Österreich am 21./27. März 2006 (öBMF 30. November 2006, BMF-010221/0187-IV/4/2006).

<sup>91</sup> Vgl. Art 15 Abs 6 DBA DE-AT sowie Art 15a DBA DE-CH. Die früher zwischen Österreich und der Schweiz bestehende Grenzgängerregelung wurde hingegen ersatzlos gestrichen.

<sup>92</sup> Teilweise sehen Grenzgängerregelungen ein der Höhe nach eingeschränktes Quellenbesteuerungsrecht für den Staat der Arbeits- bzw. Tätigkeitsausübung vor (vgl. etwa Art 15a Abs 1 DBA DE-CH, wonach eine Quellensteuer iHv von bis zu 4,5 % des Bruttobetragtes der Vergütungen erhoben werden darf).

<sup>93</sup> Vgl. etwa Art 15a Abs 2 DBA DE-CH (maximal 60 Nichtrückkehrtage pro Kalenderjahr) sowie die Konsultationsvereinbarung zwischen Deutschland und Österreich dBMF 18. April 2019, IV B 3 - S 1301-AUT/07/10015-02 bzw öBMF 30. April 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019 (maximal 45 Nichtrückkehrtage pro Kalenderjahr).

<sup>94</sup> Weitere Ausnahmen vom Tätigkeitsortprinzip finden sich insbesondere in Art 15 Abs 3 OECD-MA (Schiff- und Luftfahrtpersonal im internationalen Verkehr), Art 18 OECD-MA (Ruhegehälter) sowie Art 19 OECD-MA (öffentlicher Dienst).

innerstaatlichen Steuerrechts vorgenommen.<sup>95</sup> Darüber hinaus wurden zum Teil auch bilaterale Konsultationsvereinbarungen auf verwaltungsbehördlicher Ebene getroffen, um gemeinsame Richtlinien zur Beantwortung besonderer abkommensrechtlicher Fragestellungen rund um COVID-19 zu schaffen. Einige grundlegende Überlegungen dazu hatte die OECD am 4. März 2020 veröffentlicht und am 21. Januar 2021 aktualisiert.<sup>96</sup> Die D-A-CH Staaten haben in weiterer Folge – sowohl untereinander als auch mit sonstigen DBA-Partnerstaaten – zahlreiche Konsultationsgespräche geführt. Im inhaltlichen Fokus standen dabei insbesondere abkommensrechtliche Fragestellungen, die sich daraus ergeben, dass Arbeitnehmer aufgrund des «Lockdowns» ungeplant im Home-Office gestrandet sind. Aus Sicht der Besteuerung auf Arbeitnehmerebene geht es vor allem darum, wie sich die Tätigkeit im Home-Office auf die Anwendung des Tätigkeitsortsprinzips bzw. einer allenfalls bestehenden Grenzgängerregelung auswirkt.

Für die Anwendung des Tätigkeitsortprinzips ist – vorbehaltlich der oben genannten Ausnahmen (vgl. V.1) – zunächst aufgrund der geltenden Rechtslage wohl davon auszugehen, dass der Tätigkeitsort nach wie vor an den tatsächlichen physischen Aufenthaltsort des Arbeitnehmers während der Arbeitsausübung anknüpft.<sup>97</sup> Soweit daher Arbeitnehmer – aus welchem Grund auch immer – im Home-Office tätig werden, wird dieser Ort auch für die Verteilung der Besteuerungsrechte gem. Art. 15 Abs 1 OECD-MA maßgebend sein.<sup>98</sup> Deutschland und Österreich haben sich freilich im Konsultationsweg auf ein abweichendes Verständnis geeinigt.<sup>99</sup> Demnach können Arbeitstage<sup>100</sup>, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Arbeitnehmer nur<sup>101</sup> aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie ihre Tätigkeit im Home-Office ausüben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten, in dem die Arbeitnehmer

<sup>95</sup> Siehe dazu etwa den OECD-Überblick “Tax policy responses to COVID-19” (abrufbar unter <https://www.oecd.org/tax/covid-19-tax-policy-and-other-measures.xlsm>) sowie die OECD-Publikation “Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience” (abrufbar unter [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128\\_128575-06raktcoaa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-06raktcoaa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis)).

<sup>96</sup> «OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis» (abrufbar unter [https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127\\_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis](https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis)).

<sup>97</sup> Vgl. öBMF 20. Juli 2020, 2020-0.459.612.

<sup>98</sup> Lang, SWI 2020, 331 (332).

<sup>99</sup> Vgl. dBMF 30. Oktober 2020, IV B 3 - S 1301-AUT/20/10002 :001 bzw. öBMF 4. November 2020, 2020-0.695.407.

<sup>100</sup> Die nach Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA maßgebende Zahl der Aufenthaltstage soll hingegen durch die zwischen Deutschland und Österreich getroffene Konsultationsvereinbarung nicht beeinflusst werden. Insoweit vermag die Konsultationsvereinbarung keine Aufenthaltstage iSd 183 Tage-Regelung zu fingieren (vgl. öBMF 20. Juli 2020, 2020-0.459.612).

<sup>101</sup> Dies gilt daher nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Home-Office verbracht worden wären (zB auf Grund arbeitsvertraglicher Regelungen).

ihre Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie ausgeübt hätten. Dieses Konsultationsergebnis geht – wenn auch als Wahlrecht – insoweit deutlich über die aktuelle Empfehlung der OECD<sup>102</sup> hinaus, als die bilateral getroffene Vereinbarung nicht für staatliche Transferleistungen<sup>103</sup> zur Vermeidung COVID-19 induzierter Kündigungen, sondern ganz allgemein für die Anwendung des Tätigkeitsortprinzips («*place of exercise test*») während der Krise gelten sollen. Dementsprechend wird das Tätigkeitsortprinzip für Vergütungen aktiver Arbeitnehmertätigkeiten, die wegen COVID-19 im Home-Office erbracht werden, umfassend modifiziert: Der physische Ort der tatsächlichen (aktiven) Arbeitsausübung (Home-Office) wird durch einen fiktiven Tätigkeitsort (üblicher Arbeitsplatz außerhalb des Home-Office) ersetzt. Diese Fiktion ist freilich deutlich weitreichender, als dies die OECD bisher durch Anknüpfung beendigungskausalen Zahlungen an den früheren oder einen fiktiven Tätigkeitsort (bzw. den Aufenthaltsort) für möglich gehalten hätte. Während nämlich die OECD bei diesen Auslegungsergebnissen stets dem Tätigkeitsortprinzip verpflichtet geblieben ist (vgl. IV.1), verlegt die zwischen Deutschland und Österreich getroffene Konsultationsvereinbarung den eindeutig kausal feststellbaren Tätigkeitsort per Fiktion in den jeweils anderen Staat. Aus Sicht der Steuerpraxis mag ein solches Konsultationsergebnis durchaus begrüßenswert erscheinen. Insbesondere ermöglicht es, die erwartete Steuerbelastung einerseits sowie den zur Verfahrensimplementierung erforderlichen Prozess unverändert zu belassen. Auf der anderen Seite ist aber aus rechtsstaatlicher Sicht stark zu bezweifeln, dass eine solche Vereinbarung, die den Boden bloßer Klarstellungen zweifellos verlässt, auf verwaltungsbehördlicher Ebene überhaupt wirksam getroffen werden kann. Es ist mit *Lang* zu konstatieren, dass diese in der Konsultationsvereinbarung Deutschland/Österreich aufgenommene «Tatsachenfiktion» und die damit einhergehende Interpretation von Art. 15 Abs 1 DBA Deutschland/Österreich nicht gedeckt und damit rechtswidrig ist.<sup>104</sup> Es hätte eines Revisionsprotokolls zum DBA Deutschland/Österreich bedurft, um diese Interpretation durchzusetzen. Pragmatisch mag dieses Vorgehen sein, in der rechtlichen Umsetzung jedoch nicht zutreffend.

Zur Abschätzung der Auswirkungen COVID-19 induzierter Home-Office Tätigkeiten auf Grenzgängerregelungen ist zunächst die bilateral jeweils bestehende konkrete Formulierung zu beachten. Zwischen Deutschland und Österreich wurde dazu im Konsulta-

<sup>102</sup> Vgl. Tz 21 ff des OECD-Leitfadens vom 4. März 2020.

<sup>103</sup> Für das (deutsche) Kurzarbeitergeld bzw. die (österreichische) Kurzarbeitsunterstützung hat man sich im Wege der Konsultationsvereinbarung ohnehin darauf verständigt, dass nicht Art 15 (vgl. dazu öBMF 20. Juli 2020, 2020-0.459.612), sondern Art 18 Abs 2 des bilateral anwendbaren DBA anwendbar sein soll. Insoweit folgt die Verteilung der Besteuerungsrechte - unabhängig vom Tätigkeitsort - dem Kas-senstaatsprinzip.

<sup>104</sup> Vgl. LANG, SWI 2020, 331 (332, 342); ebenso HÖPPNER/STEINHAUSER, SWI 2020, 157 (160); abwägend, im Ergebnis aber wohl auch kritisch: KERSCHNER/SCHMIDJELL-DOMMES, SWI 2020 266 (274).

tionsweg etwa vereinbart, dass Arbeitstage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie ihre Tätigkeit im Home-Office ausüben, nicht als Tage der Nichtrückkehr gelten, sofern diese Arbeitstage nicht unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären. Damit wird die Anzahl unschädlicher Nichtrückkehrtage pro Kalenderjahr von 45 gleichsam um einen einzelfallbezogenen «Corona-Zuschlag» erhöht. Die Rechtsqualität dieser Konsultationsvereinbarung erscheint insoweit zunächst unbedenklich, als damit lediglich eine andere, bereits bisher bilateral bestehende Konsultationsvereinbarung<sup>105</sup> erweitert wird. Dieser Befund ist freilich spätestens dann zu relativieren, wenn man berücksichtigt, dass die zwischen Deutschland und Österreich anwendbare Grenzgängerregelung auf Ebene des DBA selbst (d.h. dessen Art. 15 Abs 6 einschließlich der dazu ergangenen Protokollbestimmung) nur rudimentär formuliert wurde. Insbesondere findet sich auf DBA-Ebene keinerlei Relativierung des Erfordernisses der täglichen Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnsitz.

Im Zuge der COVID19-Pandemie hat die Schweiz mit Liechtenstein<sup>106</sup>, Deutschland<sup>107</sup>, Frankreich<sup>108</sup> und Italien<sup>109</sup> Konsultationsvereinbarungen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns an unselbstständige Erwerbstätige im Hinblick auf die Anwendung und Auslegung von Art. 15 der Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Diese Verständigungsvereinbarungen sehen besondere Regelungen für Arbeitnehmer vor, die häufig in Grenzgebieten wohnen und arbeiten und ihrer Beschäftigung bis zum Ausbruch der Covid19-Pandemie als Grenzgänger nachgekommen und damit bisher zwischen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat gependelt sind. Durch die im Rahmen der COVID19-Pandemie erlassenen staatlichen Maßnahmen konnten diese Grenzgänger

<sup>105</sup> Vgl. dBMF 18. April 2019, IV B 3 - S 1301-AUT/07/10015-02 bzw. öBMF 30. April 2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019.

<sup>106</sup> Verständigungsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 10. Juli 2015 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 20. Oktober 2020, abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/liechtenstein.html#-1217188721>.

<sup>107</sup> Konsultationsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 11. August 1971 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 11. Juni 2020, abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/deutschland.html#606940241>.

<sup>108</sup> Konsultationsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 9. September 1966 zwischen Frankreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 13. Mai 2020. Ausschließlich in Französisch abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/frankreich.html#958440738>.

<sup>109</sup> Konsultationsvereinbarung zum bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen vom 9. März 1976 zwischen der Italienischen Republik und der Schweizerischen Eidgenossenschaft, abgeschlossen am 18. Juni 2020. Ausschließlich in Italienisch abrufbar unter: <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/internationales-steuerrecht/fachinformationen/laender/italien.html#354726931>.

nicht wie bisher ihre Arbeit im Tätigkeitsstaat ausüben, sondern mussten soweit möglich vom Home-Office aus ihren Tätigkeiten für das jeweilige Unternehmen nachgehen oder konnten pandemiebedingt nicht mehr an ihren Wohnort zurückkehren. Mit dem Ziel, den administrativen Aufwand möglichst gering zu halten, hat die Schweiz angesichts der gesundheitlichen Ausnahmesituation mit Deutschland, Frankreich und Italien vereinbart, dass für die Qualifikation als Grenzgänger, jene Tage, an denen pandemiebedingt nicht an den Arbeitsort angereist bzw. nicht an den Wohnsitz zurückgekehrt werden konnte, keinen Einfluss auf die Inanspruchnahme besonderer Steuerregelungen von Grenzgängern haben. So gelten Tage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund von Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie ihre Tätigkeit am Wohnsitz ausüben oder unter Lohnfortzahlung keine Tätigkeit ausüben und am Wohnsitz verbleiben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage, in dem sich er Arbeitsort ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie befunden hätte.

Diese Konsultationsvereinbarungen sind grundsätzlich angesichts der momentanen Herausforderungen begrüßenswert, sollten jedoch tatsächlich nur übergangsmäßig angewendet werden, da Konsultationsvereinbarungen grundsätzlich nur abgeschlossen werden können, wenn ein DBA auslegungsbedürftig ist. Mit den konkreten Konsultationsvereinbarungen werden jedoch (befristet) die bestehenden DBA ohne Einhaltung des korrekten Verfahrens abgeändert. Es ändert sich daher nichts an der Tatsache, dass das gültig zustande gekommene DBA weiterhin die gesetzliche Grundlage bildet.

## **V. Zusammenspiel zwischen Art. 5, 7 und 15 OECD-MA**

Art. 5 und 7 OECD-MA müssen im Rahmen der praktischen Anwendung immer im Gesamtkontext betrachtet werden. Auch wenn aufgrund von Art. 5 OECD-MA eine Betriebsstätte vorliegt, heißt dies noch nicht zwingend, dass tatsächlich eine Gewinnzuordnung im Sinne von Art. 7 OECD-MA vorgenommen werden kann/muss. Während Art. 5 OECD-MA – trotz der Verankerung der Hilfstätigkeiten in Abs 4, welche keine Betriebsstätte begründen – die Betriebsstättenbegründung dem Grunde nach (eher) weit fassen will, verlangt Art. 7 OECD-MA im Lichte des SPF-Konzepts, dass in/durch die Betriebsstätte wertschöpfungsrelevante Funktionen ausgeübt werden, welche für das (Gesamt-)Unternehmen eine Relevanz haben und daher eine Aufteilung der Steuerhoheiten bzw. eine Gewinnzuordnung zu rechtfertigen vermögen. Dieser Umstand muss nach der hier vertretenen Auffassung bereits bei der Beurteilung der Frage, ob eine Betriebsstätte vorliegt, berücksichtigt bzw. antizipiert werden. Diese Feststellung erlangt im Zusammenhang mit dem Home-Office – umso mehr noch in Zeiten von COVID 19 – überragende Bedeutung, weil eine Begründung der Steuerpflicht dem Grunde nach im Sinne von Art. 5 OECD-MA Verfahrenspflichten für das steuerpflichtige Unternehmen

auslösen (kann), obwohl im konkreten Fall allenfalls aufgrund von Art. 7 OECD-MA kein Gewinn zuzuordnen ist.

Vor diesem Hintergrund wird von den Verfassern des Artikels plädiert, dass die Staaten das Home-Office-Betriebsstätten-Konzept restriktiv anwenden und nur in eindeutigen/klaren Fällen eine Home-Office-Betriebsstätte gemäß Art. 5 OECD-MA unterstellen, nämlich dann, wenn es sich tatsächlich aufdrängt, eine internationale Gewinnaufteilung bzw. -zuordnung in Sinne von Art. 7 OECD-MA vorzunehmen. Mit dieser hier propagierten «Gesamtbetrachtung» kann bereits eine «Grobtriage» gemacht und sichergestellt werden, dass nur «wertschöpfungsrelevante» Funktionen eine Betriebsstätte zu begründen vermögen. Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass den Grundsätzen der Praktikabilität und der Verfahrensökonomie im Rahmen der internationalen Verteilung des Steuersubstrats große Bedeutung zuzumessen ist.

Last but not least könnte durch eine extensive Anwendung des Home-Office-Betriebsstättenkonzepts die in Art. 15 OECD-MA verankerte 183-Tage-Regelung torpediert werden, was unter allen Umständen zu vermeiden ist. Wenn also ein Arbeitnehmer in seinem Ansässigkeitsstaat eine Home-Office-Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers bzw. Unternehmens begründet, und der Arbeitgeber weitere Mitarbeiter in den Home-Office-Betriebsstättenstaat schickt, auch nur für kurze Dauer, dann kann es passieren, dass die 183-Tage nicht mehr Platz greift. Und zwar auch dann nicht, wenn die Tätigkeit nichts mit den Aktivitäten in der Home-Office-Betriebsstätte zu tun hat, weil aufgrund der Betriebsstätte des Arbeitgebers im Arbeitsstaat alle «anderen» Mitarbeiter im Arbeitsstaat steuerpflichtig werden, sofern der Home-Office-Betriebsstätte die «Attraktivkraft» nicht abgesprochen wird.

Zusammenfassend ist daher mit Nachdruck zu empfehlen, dass in der globalen und mobilen Welt nicht (allzu) leichtfertig mit Home-Office-Betriebsstätten operiert wird, damit die bis anhin geltenden Grundsätze der internationalen Gewinn- und Einkommensbesteuerung von Unternehmen und Arbeitnehmer nicht unkoordiniert über den Haufen geworfen werden.