

30. Jahrgang / Juli 2020 / Nr. 7

# SWI

**Steuer und Wirtschaft International**  
**Tax and Business Review**

Michael Lang

**Homeoffice nach dem DBA Deutschland**

*Home Office Work Under the Tax Treaty with Germany*

Ina Kerschner / Sabine Schmidjell-Dommes

**Doppelbesteuerungsabkommen und die COVID-19-Pandemie**

*Tax Treaties and the COVID-19 Pandemic*

Matthias Mitterlehner

**Erfordernis eines ausländischen Besteuerungsnachweises**

*Requirement of Proof of Foreign Taxation*

Daniel W. Blum / Raphael Holzinger

**Einkünfte aus Abrechnungsunternehmen**

*Income from Invoicing Companies*

Martin Klokar

**Wegzugsbesteuerung im Verhältnis zur Schweiz**

*Exit Taxation in Relation to Switzerland*

**EAS, News aus der EU, Rechtsprechung**

*Legal Opinions, EU News, Court Decisions*

Michael Lang\*)

## Homeoffice nach der Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland – Österreich

### HOME OFFICE WORK UNDER THE COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT BETWEEN AUSTRIA AND GERMANY

On April 15<sup>th</sup>, 2020, the Finance Ministries of Germany and Austria concluded a competent authority agreement on the tax treatment of the wages of cross-border workers and frontier workers. This agreement is intended to clarify the interpretation of Art 15 para 1 and 6 of the tax treaty between Germany and Austria in cases of home office and short-time work during the COVID-19 pandemic. *Michael Lang* takes a critical look at the content of this competent authority agreement, which obviously violates tax treaty law.

#### I. Homeoffice im Ansässigkeitsstaat

Die Finanzministerien Deutschlands und Österreichs haben am 15. 4. 2020 eine „Konsultationsvereinbarung“ über die „steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Grenzpendlern und Grenzgängern“ abgeschlossen.<sup>1)</sup> Das deutsche Bundesfinanzministerium (dBMF) hat ähnliche Vereinbarungen mit den Behörden anderer Nachbarländer getroffen.<sup>2)</sup> In der „Konsultationsvereinbarung“ zwischen den Finanzministerien der beiden Staaten geht es um die Auslegung des Art 15 Abs 1 und 6 DBA Deutschland – Österreich (im Folgenden: DBA Deutschland) in Fällen des Homeoffice sowie um die Anwendung des Abkommens auf Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung.

Der erste Absatz der Vereinbarung enthält folgende Ausführungen: „Im Hinblick auf die Anwendung des Art 15 Abs 1 können Arbeitstage, für die Arbeitslohn bezogen wird

\*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht sowie Wissenschaftlicher Leiter des LLM-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doctorate Programs in Business Taxation (DIBT) an der WU. Herrn Mag. Valentin Bendlinger, LL.B. danke ich herzlichst für die Unterstützung bei der Literaturrecherche und für kritische Anregungen.

1) Erlass des BMF vom 15. 4. 2020, Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. 8. 2000 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns von Arbeitnehmern im Homeoffice sowie Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung, 2020-0.239.636, BMF-AV 2020/55.

2) Vgl dBMF, Verständigungsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg vom 3. 4. 2020 – Besteuerung von Grenzpendlern nach Luxemburg, IV B 3 – S 1301-LUX/19/10007 :002, 2020/0345083; dBMF, Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande vom 6. 4. 2020, IV B 3 – S 1301-NDL/20/10004 :001, 2020/0348934; dBMF, Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien vom 6. 5. 2020 – Besteuerung von Grenzpendlern, IV B 3 – S 1301-BEL/20/10002 :001, 2020/0458382; die Vereinbarung wurde mittlerweile verlängert, siehe dBMF, Verlängerung der Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich Belgien vom 6. 5. 2020 – Besteuerung von Grenzpendlern, IV B 3 – S 1301-BEL/20/10002 :001, 2020/0519167; dBMF, Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik vom 13. 5. 2020 – Besteuerung von Grenzpendlern, IV B 3 – S 1301-FRA/19/10018 :007, 2020/0503105; dBMF, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz) – Konsultationsvereinbarung betreffend die steuerliche Behandlung des Arbeitslohns sowie staatliche Unterstützungsleistungen an unselbstständig Erwerbstätige während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19 Pandemie, IV B 2 – S 1301-CHE/07/10015-01, 2020/0485608. Ähnliche Vereinbarungen existieren mittlerweile zB auch zwischen den obersten Finanzbehörden Italiens und der Schweiz (ausschließlich in italienischer Sprache, abrufbar unter [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/italien/it-dba\\_kv\\_covid-19.pdf.download.pdf/it-dba\\_kv\\_covid-19.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/italien/it-dba_kv_covid-19.pdf.download.pdf/it-dba_kv_covid-19.pdf)) sowie Frankreichs und der Schweiz (ausschließlich in französischer Sprache, abrufbar unter [https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/france/fr-dba\\_kv\\_coronavirus.pdf.download.pdf/FR-DBA\\_KV\\_Coronavirus.pdf](https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/intsteuerrecht/themen/laender/france/fr-dba_kv_coronavirus.pdf.download.pdf/FR-DBA_KV_Coronavirus.pdf); Zugriff jeweils am 26. 6. 2020).

*und an denen Arbeitnehmer nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten, in dem die Arbeitnehmer ihre Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ausgeübt hätten. Dies gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären (zB aufgrund arbeitsvertraglicher Regelungen).“*

Es bedarf keiner tiefgehenden Untersuchung, um zu konstatieren, dass diese Auslegung nicht vom DBA gedeckt und somit rechtswidrig ist:<sup>3)</sup> Nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland können Einkünfte nur dann im anderen Staat besteuert werden, wenn die Arbeit dort ausgeübt wird.<sup>4)</sup> Tätigkeiten, die im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat erbracht werden, werden dort und nicht im anderen Vertragsstaat ausgeübt.<sup>5)</sup> In vom dBMF mit den Behörden anderer Staaten abgeschlossenen Konsultationsvereinbarungen wird diese Interpretation der Art 15 Abs 1 OECD-MA vergleichbaren Regelungen als „Tatsachenfiktion“ bezeichnet.<sup>6)</sup> Dieser Ausdruck wird in der mit dem österreichischen BMF abgeschlossenen Vereinbarung zwar vermieden. Dies ändert aber nichts daran, dass auch in dieser Konsultationsvereinbarung fingiert wird, dass die im Homeoffice ausgeübte Tätigkeit in dem Staat als ausgeübt gilt, in dem die Arbeitnehmer ihre Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ausgeübt hätten.<sup>7)</sup> Die Präambel zur Konsultationsvereinbarung weist Art 25 Abs 3 DBA Deutschland als Rechtsgrundlage für die in der Konsultationsvereinbarung vertretene Auffassung aus. Aber weder aus dessen ersten noch aus dessen zweiten Satz ergibt sich eine Befugnis der Behörden, den Inhalt des DBA zu ändern und die Besteuerungsrechte anders zu verteilen als dort vorgesehen.<sup>8)</sup>

Die Konsultationsvereinbarung selbst schränkt die Reichweite dieser Fiktion etwas ein: Sie gilt nicht für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären. Nur COVID-19-bedingtes Homeoffice soll in dem Staat erfasst werden, in dem die Tätigkeit sonst ausgeübt worden wäre. Etwas missverständlich ist die im Klammerausdruck enthaltene Wortfolge „zB aufgrund arbeitsvertraglicher Regelungen“. Denn auch COVID-19-bedingtem Homeoffice wird meist eine arbeitsvertragliche Regelung zugrunde liegen, wenngleich diese Vereinbarung wohl nur in seltenen Fällen schriftlich getroffen wurde. Aufgrund behördlicher Maßnahmen konnte oder musste der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer in bestimmten Perioden zwar die Nutzung des Arbeitsplatzes in den Unternehmensräumen verwehren. Dies bedeutet aber zumindest in Österreich nicht, dass der Arbeitgeber den sich zu Hause aufhaltenden Arbeitnehmer einseitig verpflichten kann, dort Arbeit für ihn zu verrichten.<sup>9)</sup>

---

<sup>3)</sup> Dazu zB *Höppner/Steinhauser*, Homeoffice-Tätigkeiten im grenzüberschreitenden Kontext zwischen Österreich und Deutschland, SWI 2020, 157 (160); *Raab*, Homeoffice im Lichte aktueller Entwicklungen, BFGjournal 2020, 198 (201); im Ergebnis wohl auch *Kerschner/Schmidjell-Dommes*, Konsultationsvereinbarung zum DBA Deutschland anlässlich der COVID-19-Pandemie, SWI 2020, 266 (274).

<sup>4)</sup> *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup> (2015) Art 15 Rz 31a; *Waser* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA<sup>2</sup> (2018) Art 5 Rz 1 f; ebenso *Mitterlehner*, OECD zu abkommensrechtlichen Fragen in Zusammenhang mit der COVID-19-Krise, SWI 2020, 210 (215 f).

<sup>5)</sup> Dazu *Ullmann*, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Homeoffice eine Betriebsstätte? SWI 2020, 119 (119); es kommt auf den Ort der physischen Präsenz während der Tätigkeit des Arbeitnehmers an, dazu zB auch Tz 1 OECD-MK 2017 zu Art 15 OECD-MA 2017; vgl auch *Mitterlehner*, SWI 2020, 210 (215).

<sup>6)</sup> Siehe die Konsultationsvereinbarungen der obersten Finanzbehörden Deutschlands einerseits und Luxemburgs, der Niederlande und Belgiens andererseits; *dBMF*, IV B 3 – S 1301-LUX/19/10007 :002, 2020/0345083; *dBMF*, IV B 3 – S 1301-NDL/20/10004 :001, 2020/0348934; *dBMF*, IV B 3 – S 1301-BEL/20/10002 :001, 2020/0458382.

<sup>7)</sup> Zutreffend *Raab*, BFGjournal 2020, 198 (201 f); *Mitterlehner*, SWI 2020, 210 (218).

<sup>8)</sup> Dazu näher *Lang*, Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, in *Drüen/Hey/Mellinghoff*, 100 Jahre Steuerrechtsprechung in Deutschland 1918 – 2018, FS für den BFH, Band I (2018) 983 (1001 ff).

<sup>9)</sup> *Bremm/Mayr* in *Resch*, Corona-HB (2020) Kap 7 Rz 3.

Wenn Mitarbeiter, nachdem die COVID-19-Pandemie ganz oder teilweise erfolgreich bekämpft wurde, wiederum häufiger oder überwiegend ihre Tätigkeit in den Räumen des Arbeitgebers ausüben, aber tageweise noch immer im Homeoffice bleiben, wird diese im Homeoffice ausgeübte Arbeit weiterhin von der Fiktion der Konsultationsvereinbarung erfasst sein, soweit der Umfang über die Homeoffice-Zeiten hinausgeht, die schon vor der COVID-19-Pandemie zwischen Arbeitgeber und -nehmer vereinbart waren. Denn „ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie“ hätte sich der Umfang der Homeoffice-Zeiten in solchen Fällen vermutlich nicht erhöht. Der Formulierung nach kommt es auf die Kausalität an. Wenn der Umfang der Homeoffice-Zeiten dauerhaft höher bleibt, können über früher vereinbartes Homeoffice hinausgehende Zeiten der Konsultationsvereinbarung zufolge offenbar auch dauerhaft von der Fiktion erfasst sein. Denn die Konsultationsvereinbarung tritt nicht notwendigerweise mit dem Ende der Pandemie außer Kraft: Vielmehr „verlängert“ sie sich „automatisch vom Ende eines Kalendermonats zum Ende des nächsten Kalendermonats, sofern sie nicht von der zuständigen Behörde eines der Vertragsstaaten mindestens eine Woche vor Beginn des jeweils folgenden Kalendermonats durch schriftliche Erklärung an die andere zuständige Behörde des anderen Vertragsstaats gekündigt wird“. Kündigt keine der beiden Behörden, bleibt sie somit permanent „in Kraft“.

Dem zweiten Absatz der Konsultationsvereinbarung zufolge soll es sich bei der Besteuerung im fiktiven Tätigkeitsstaat um eine Optionsmöglichkeit des Arbeitnehmers handeln: *„Macht der Arbeitnehmer durch Mitteilung an den Arbeitgeber und das zuständige Finanzamt des Ansässigkeitsstaats Gebrauch von dieser Regelung, sind die Umstände (insbesondere die Anzahl der Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit aufgrund der COVID-19-Pandemie im Homeoffice ausgeübt hat) anhand von Aufzeichnungen der Arbeitnehmer unter Beibringung von Bestätigungen der Arbeitgeber offenzulegen. Der Arbeitnehmer erklärt sich im Wege dieser Mitteilungen automatisch damit einverstanden, dass der jeweilige Arbeitslohn in dem Vertragsstaat, in dem die Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ausgeübt worden wäre, tatsächlich besteuert wird.“* Auch die „tatsächliche Besteuerung“ im fiktiven Tätigkeitsstaat ist Voraussetzung für die Freistellung im Ansässigkeitsstaat. Nach der Konsultationsvereinbarung gelten die Einkünfte als „tatsächlich besteuert, wenn sie in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, anhand derer die Steuer berechnet wird“. Steuerzahlung ist somit nicht erforderlich. Beträgt die Bemessungsgrundlage aufgrund von Verlusten aus anderen Einkunftsquellen null, wird somit dennoch „tatsächlich besteuert“. Macht der Arbeitnehmer keine „Mitteilungen“, dann will auch die Konsultationsvereinbarung einer abkommensrechtskonformen Vorgangsweise nicht entgegenstehen: Der Ansässigkeitsstaat hat das alleinige Besteuerungsrecht für die auf die dort im Homeoffice ausgeübten Tätigkeiten entfallenden Einkünfte.

Eine Frist, bis zu der die „Mitteilungen“ an den Arbeitgeber und das zuständige Finanzamt zu erfolgen haben, um die Option auszuüben, ist in der Konsultationsvereinbarung nicht vorgesehen. Der Konsultationsvereinbarung könnte daher auch die Vorstellung zugrunde liegen, dass der Arbeitgeber bei späterer Vorlage der „Mitteilungen“ die Lohnsteuerberechnung und -abfuhr korrigiert. Nicht völlig ausgeschlossen ist, dass „Mitteilungen“ sogar nach Rechtskraft eines Abgabenbescheides des Arbeitnehmers erfolgen können. Der Einwand, dass eine Rechtskraftdurchbrechung einer Rechtsgrundlage bedarf, trägt nicht, da die geschilderten Passagen der Konsultationsvereinbarung insgesamt keine Rechtsgrundlage haben. Welches „Sonderverfahrensrecht“ durch die Konsultationsvereinbarung implizit „geschaffen“ wird, um die Anwendung der in ihr enthaltenen Regelungen zu ermöglichen, bleibt daher offen. Demnach ist auch fraglich, ob die „Mitteilung“ – und damit die Ausübung der Option – später zurückgenommen werden kann, wenn der Steuerpflichtige die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat etwa doch als vorteilhafter erkennt, und was dies dann für bereits im anderen Staat abgeführte Lohnsteuer oder festgesetzte Einkommensteuer bedeutet.

## II. Homeoffice im anderen Vertragsstaat oder im Drittstaat

Weitere Fragen ergeben sich zu den Konstellationen, in welchen die Option ausgeübt werden kann: Der Fall, in dem das Homeoffice nicht im Ansässigkeitsstaat, sondern im Rahmen eines Zweitwohnsitzes im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird und in dem nicht gleichzeitig die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland zum Tragen kommt, ist von der Anwendung der Konsultationsvereinbarung nicht explizit ausgeschlossen. Ein Beispiel für diese Konstellation wäre ein in München ansässiger Arbeitnehmer, der bei einem Wiener Unternehmen beschäftigt ist und seine Tätigkeit im Homeoffice an seinem Wiener Zweitwohnsitz ausübt. Ein Optionsrecht macht hier allerdings keinen Sinn. Denn die Tätigkeit wird in Österreich ausgeübt, unabhängig davon, ob man auf die fiktive Ausübung beim Unternehmen oder die tatsächliche Ausübung im Homeoffice abstellt. Deutschland hat die Einkünfte jedenfalls – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen. Von „Mitteilungen“ des Arbeitnehmers an Arbeitgeber und Finanzamt kann dies nicht abhängen.

Fraglich könnte sein, ob die folgende Konstellation unter die Konsultationsvereinbarung fällt: Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer ist bei einem Unternehmen in München beschäftigt, übt aber die Tätigkeit im Homeoffice am Zweitwohnsitz in Klagenfurt aus, wo er sich von Mitte März bis Ende September 2020 aufhält. Nach dem DBA liegt das Besteuerungsrecht für die Einkünfte bei Österreich. Nach der Konsultationsvereinbarung ist zu erwägen, ob der Arbeitnehmer optieren könnte, in seinem fiktiven Ausübungsstaat – Deutschland – besteuert zu werden. Allerdings geht Abs 2 der Konsultationsvereinbarung offenbar nur von Konstellationen aus, in denen aufgrund der Ausübung der Option den Ansässigkeitsstaat die Verpflichtung zur Freistellung treffen soll. Den hier geschilderten Sachverhalt hatten die Verfasser der Konsultationsvereinbarung entweder nicht im Blick oder sie wollten ihn nicht von ihr erfasst haben.

Bei in einem Drittstaat ausgeübten Tätigkeiten im Homeoffice stellen sich andere Zweifelsfragen: Ein in Deutschland ansässiger Arbeitnehmer ist für seinen in Wien ansässigen Arbeitgeber von Mitte März bis Ende Mai 2020 in seinem Homeoffice am Zweitwohnsitz in Bratislava tätig. Nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland hat Deutschland im Verhältnis zu Österreich das alleinige Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, da die Tätigkeit nicht im anderen Vertragsstaat – Österreich – ausgeübt wird. Die Ausübung der Option führt der Konsultationsvereinbarung nach hingegen zur Besteuerung in Österreich. Die Konsultationsvereinbarung unterscheidet nicht danach, ob das Homeoffice im Ansässigkeitsstaat oder im Drittstaat ausgeübt wird. Deutschland hat dann – unter Progressionsvorbehalt – freizustellen. Ist allerdings die Slowakei nach dem DBA Österreich – Slowakei im Verhältnis zu Österreich der Ansässigkeitsstaat,<sup>10)</sup> darf Österreich – mangels Ausübung der Tätigkeit in Österreich – gar nicht besteuern. Daher stellt sich die Frage, ob dann für Zwecke der in der Konsultationsvereinbarung vorgesehenen Option „tatsächliche Besteuerung“ in Österreich vorliegt. Dazu genügt nach der Konsultationsvereinbarung die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage. Nach österreichischem innerstaatlichem Recht werden die Einkünfte in die Bemessungsgrundlage einbezogen, lediglich aufgrund des DBA wieder befreit. Innerstaatlich vorgesehene Befreiungen werden wohl nicht dazu führen, dass insoweit die Option nicht

---

<sup>10)</sup> Zur Ansässigkeit im Zweitwohnsitzstaat in Dreiecksfällen BFH 4. 11. 2014, I R 19/13. Die seit 2008 in Tz 8.2 OECD-MK zu Art 4 OECD-MA vertretene Auffassung, wonach ein Staat, der nach einem DBA seinen Status als Ansässigkeitsstaat verloren hat, auch nach anderen DBA nicht als Ansässigkeitsstaat in Betracht kommt, hat im vom BFH entschiedenen Fall keine Rolle gespielt, weil das DBA vor 2008 abgeschlossen wurde (zutreffend *Mayer/Mechtler/Orlet/Schaffer/Turcan/Zolles*, BFH-Rechtssprechungsübersicht, *ecolex* 2015, 1004 f). Gleiches gilt für das DBA Deutschland – Slowakei. Ausführlich *Gosch*, „Triangular case“ – DBA-Dreieckskonflikt bei Mehrfachansässigkeit eines Grenzgängers, *IWB* 2015, 112 (114); *Lang*, Dreifache Nichtbesteuerung als Ergebnis der Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen, *SWI* 2015, 198 (199); kritisch hingegen *Jirousek*, Die „Subject-to-Tax“-Klausel in Art 15 Abs 4 DBA Österreich – Deutschland, *SWI* 2015, 532 (534 f).

ausgeübt werden kann. So werden zB vom Arbeitgeber pro Arbeitstag gewährte Gutscheine für Mahlzeiten, die in Österreich nach Maßgabe des § 3 Abs 1 Z 17 EStG steuerfrei sind,<sup>11)</sup> nicht dazu führen, dass selbst bei Ausübung der Option ein Betrag in der Höhe des Wertes des Gutscheins jedenfalls in Deutschland versteuert werden muss. Dann ist aber auch nicht zu rechtfertigen, eine sich aus einem DBA mit einem Drittstaat ergebende Steuerbefreiung nach der Konsultationsvereinbarung anders zu behandeln: Ob die Befreiung in einem innerstaatlichen Gesetz oder in einem DBA mit einem Drittstaat ihre Grundlage hat, kann keinen Unterschied machen. Dass die Einkünfte aus der Arbeit im slowakischen Homeoffice nach Art 15 Abs 2 DBA Deutschland – Slowakei, sofern das Homeoffice in der Slowakei nicht auch zu einer Betriebsstätte des österreichischen Arbeitgebers in der Slowakei führt,<sup>12)</sup> vermutlich auch dort nicht besteuert werden dürfen, kann für die Auslegung der zwischen dem deutschen und dem österreichischen Finanzministerium getroffenen Konsultationsvereinbarung jedenfalls keine Auswirkungen haben.<sup>13)</sup>

Zu prüfen ist auch, welche Bedeutung Art 15 Abs 4 DBA Deutschland in solchen und ähnlichen Konstellationen hat. Nach dieser Vorschrift gilt die Arbeit im anderen Vertragsstaat nur dann als ausgeübt, wenn die Vergütungen in Übereinstimmung mit diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden. Nach Z 7 des zum DBA gehörenden Schlussprotokolls genügt für die Voraussetzung, „besteuert worden“ zu sein, dass die Vergütungen „steuerlich erfasst worden sind“. Im Ergebnis sollen Sachverhalte von dieser „Subject-to-Tax-Klausel“ erfasst sein, die rechtswidrigerweise der Besteuerung im Tätigkeitsstaat entzogen wurden.<sup>14)</sup> Im vorliegenden Fall gibt es aber eine rechtliche Grundlage für die Befreiung in Österreich, nämlich das DBA Österreich – Slowakei.<sup>15)</sup> Auch in bloß bilateralen Konstellationen im Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich kann Art 15 Abs 4 DBA Deutschland in Hinblick auf die Konsultationsvereinbarung keine Bedeutung haben: Die Konsultationsvereinbarung will die Möglichkeit eröffnen, dass der fiktive Tätigkeitsstaat besteuert, ohne dass er abkommensrechtlich zur Besteuerung berechtigt wäre. Art 15 Abs 4 DBA Deutschland spricht den umgekehrten Fall an, in dem der tatsächliche Tätigkeitsstaat nicht besteuert, obwohl er abkommensrechtlich dazu berechtigt ist.

Ebenso wenig liegt ein unter Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland fallender negativer Qualifikationskonflikt vor. In der Konsultationsvereinbarung gehen die obersten Finanzbehörden Deutschlands und Österreichs übereinstimmend davon aus, dass im Falle der Ausübung der Option das abkommensrechtliche Besteuerungsrecht beim fiktiven Tätigkeitsstaat liegt. Die Einkünfte werden zwar nach der Konsultationsvereinbarung aus abkommensrechtlicher Sicht falsch zugeordnet, aber sie werden „in den Ver-

<sup>11)</sup> IdF Art I des 19. COVID-19-Gesetzes, BGBl I 2020/48.

<sup>12)</sup> Bejahend *Schmidjell-Dommes*, ablehnend *Eisgruber*, jeweils in *Klokar/Pitzer*, DBA-Anwendungsprobleme bei Homeoffice, Verständigungsverfahren und Lizenzgebühren, SWI 2019, 428 (429 ff); bejahend wiederum *Schmidjell-Dommes*, ablehnend *Zorn und Kornberger*, jeweils in *Ullmann*, SWI 2020, 119 (120 ff); ablehnend auch *OECD*, OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis (3. 4. 2020) Tz 8 f (im Folgenden: COVID-19 Guidance); in diesem Sinne nun auch Info des BMF vom 22. 5. 2020, Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie, 2020-0.271.800.

<sup>13)</sup> Zu anderen – rechtspolitisch unerwünschten, aber auf Grundlage der geltenden DBA hinzunehmenden – Konstellationen der dreifachen Nichtbesteuerung bei Dreieckssachverhalten *Gosch*, IWB 2015, 112 (112 ff); *Lang*, SWI 2015, 198 (198 ff).

<sup>14)</sup> Überzeugend *Burgstaller/Schilcher*, Subject-to-tax-clauses in Austrian Tax Treaties, ET 2004, 266 (268 ff); *Schilcher/Stefaner*, Die Bedeutung des Tätigkeitsstaatsprinzips in Art 15 DBA-Deutschland, SWI 2005, 5 (10 ff); vgl weiters auch schon *Lang*, SWI 2015, 198 (201).

<sup>15)</sup> Vgl dazu auch VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, Rz 35 ff: Der VwGH geht offenbar davon aus, dass „persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen“ nicht zur Anwendung des Art 15 Abs 4 des DBA führen. Der VwGH unterscheidet dabei nicht, ob sich die Steuerbefreiung aus einer innerstaatlichen Vorschrift oder einer DBA-Regelung ergibt.

tragsstaaten“ nicht „*unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet*“. Der Umstand, dass „*die betreffenden Einkünfte [...] unbesteuert blieben*“, reicht alleine für die Anwendung des Art 28 Abs 1 lit a DBA Deutschland nicht.

### III. Homeoffice versus Untätigkeit

Die zwischen den deutschen und österreichischen Behörden geschlossene Konsultationsvereinbarung spricht – anders als die Vereinbarung zwischen dem deutschen und dem niederländischen Finanzministerium<sup>16)</sup> – den Bezug von Gehalt für untätig zu Hause verbrachte Tage nicht an. Dies ist überraschend, denn abhängig von der Art der Tätigkeit oder der technischen Ausstattung zu Hause konnten nicht alle Arbeitnehmer, denen die Nutzung des Arbeitsplatzes im Unternehmen aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie nicht möglich war, Tätigkeiten im Homeoffice ausführen. In etlichen Fällen bezogen die Mitarbeiter weiterhin Gehalt, ohne überhaupt Arbeit auszuüben. Daneben gab es auch Konstellationen, in denen Arbeitnehmer aufgrund der Auftragslage ihres Arbeitgebers bloß stundenweise im Homeoffice tätig waren, dennoch aber weiterhin ihr Gehalt in voller Höhe bezogen haben. Offenkundig soll die in der Konsultationsvereinbarung vorgesehene Fiktion in all diesen Fällen der Untätigkeit nicht greifen. Fragen der für Zeiten der Untätigkeit bezogenen Gehälter sind im OECD-MK angesprochen.<sup>17)</sup> Allerdings existierten die entsprechenden Passagen des Kommentars zum Zeitpunkt des Abschlusses des DBA Deutschland noch nicht. Sie können daher für die Auslegung nicht herangezogen werden.<sup>18)</sup> Sie wären aber auch nur wenig hilfreich. Den Ausführungen im OECD-MK liegt nämlich die Vorstellung zugrunde, dass jener Staat besteuern soll, in dem die Tätigkeit vermutlich sonst ausgeübt worden wäre.<sup>19)</sup> Hätte es die Art der Tätigkeit, die technische Ausstattung zu Hause oder der Anfall der Arbeit zugelassen, wäre die Tätigkeit vermutlich im Homeoffice ausgeübt worden. Hätte es aber die COVID-19-Pandemie gar nicht gegeben, wäre die Tätigkeit am Arbeitsplatz im Unternehmen ausgeübt worden.<sup>20)</sup> Je nachdem, wie weit man die Fiktion zieht, kommt man somit zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen. Der Wortlaut des Art 15 Abs 1 DBA Deutschland legt das alleinige Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates nahe, da die Arbeit im Falle von Untätigkeit eben nicht im anderen Vertragsstaat ausgeübt wird.<sup>21)</sup> Selbst wenn man in der Untätigkeit ein Sich-zur-Verfügung-Halten sieht und sie als Ausübung der Arbeit einstuft,<sup>22)</sup> läuft dies im Falle des Aufenthalts am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat auf das alleinige Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates hinaus. Denn die Tätigkeit wird dort ausgeübt, wo sich der zur Arbeit Verpflichtete bereithält und daher aufhält.

Die Konstellation unterscheidet sich jedenfalls von Abfindungszahlungen oder nach ausgesprochener Kündigung geleisteten Gehaltsfortzahlungen. Derartige Zahlungen haben nämlich – nach Auffassung des VwGH – ihren Grund in der zuvor im Quellenstaat ausgeübten Tätigkeit.<sup>23)</sup> Sie entgelten somit die vorher geleistete Arbeit. Nur das

---

<sup>16)</sup> *dBMF*, Konsultationsvereinbarung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Königreich der Niederlande vom 6. 4. 2020, IV B 3 – S 1301-NDL/20/10004 :001, 2020/0348934.

<sup>17)</sup> Tz 2.16 OECD-MK 2017 zu Art 15 OECD-MA 2017.

<sup>18)</sup> Siehe zB *Lang*, Aussagen des VfGH zur Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2015, 569 (572 ff); *Lang/Brugger*, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, Australian Tax Forum 2008, 99.

<sup>19)</sup> So heißt es in Tz 2.16 OECD-MK 2017 zu Art 15 OECD-MA 2017: „*The remuneration received in such a case should be considered to be derived from the State where it is reasonable to assume that the employee would have worked during that period, which will most often be the State where the employment activities were performed before the cessation of work.*“

<sup>20)</sup> So Info des BMF vom 22. 5. 2020, 2020-0.271.800, Pkt 2.1.

<sup>21)</sup> Vgl *Lang/Siller/Zolles*, Austria: Termination Payments, in *Kemmeren et al*, Tax Treaty Case Law Around the Globe 2016 (2017) 227 (231 ff), in Kritik am Erkenntnis des VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128.

<sup>22)</sup> So *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art 15 Rz 4a und 35.

<sup>23)</sup> VwGH 26. 2. 2015, 2012/15/0128; 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050; vgl auch schon *Dommes*, Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2012) 187.

kann die – vom BFH allerdings sogar in diesen Fällen abgelehnte<sup>24)</sup> – Besteuerung im früheren Quellenstaat rechtfertigen. Gehaltszahlungen während der COVID-19-Pandemie für Zeiten der Untätigkeit (ungenutzte Arbeitsbereitschaft)<sup>25)</sup> am Wohnsitz im Ansässigkeitsstaat können nur von diesem Staat besteuert werden. Letztlich ist somit – wenn man die Konsultationsvereinbarung berücksichtigt – zwischen Homeoffice-Zeiten und in Untätigkeit zu Hause verbrachten Zeiten zu unterscheiden. Anteilig kann der Arbeitslohn für Homeoffice-Zeiten demnach bei Ausübung der Option im fiktiven Tätigkeitsstaat besteuert werden. Viel spricht dafür, dass der auf Untätigkeitszeiten entfallende Arbeitslohn hingegen nur im Ansässigkeitsstaat erfasst werden kann.

Wird in Fällen der Untätigkeit das in Deutschland ausgezahlte Kurzarbeitergeld oder die in Österreich ausgezahlte Kurzarbeitsunterstützung gewährt, geht die Konsultationsvereinbarung in ihrem vierten Absatz davon aus, dass nach Art 18 Abs 2 DBA Deutschland jener Staat das alleinige Besteuerungsrecht hat, von dem die Unterstützung gewährt wird. Die Anwendung des Art 18 Abs 2 DBA Deutschland ist jedenfalls in Hinblick auf die in Österreich gewährte Kurzarbeitsunterstützung wenig überzeugend, wengleich diese Auffassung bereits in einer früheren Verständigungsvereinbarung zu Kurzarbeitergeldern vertreten wurde, die in Österreich ansässige Grenzgänger von deutschen Arbeitgebern erhalten und von der deutschen Agentur für Arbeit erstattet wurden:<sup>26)</sup> Bei dieser Förderung handelt es sich um einen aus staatlichen Mitteln zu leistenden Vergütungsanspruch des Arbeitgebers, den immer noch die Verpflichtung trifft, den Arbeitslohn zu zahlen.<sup>27)</sup> Eine Ähnlichkeit mit den Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung, die unter Art 18 Abs 2 DBA Deutschland fallen, ist bei der Kurzarbeitsunterstützung nicht erkennbar. Mit gleicher Berechtigung ließe sich argumentieren, dass die dem Arbeitgeber gewährten Forschungsprämien, soweit sie anhand Gehaltszahlungen berechnet werden, oder Lehrlingsausbildungsprämien,<sup>28)</sup> die jeweils als aus staatlichen Mitteln erfolgte Vergütungen von Gehaltskosten des Arbeitgebers angesehen werden können, bewirken, dass der Arbeitnehmer mit seinen Einkünften aus unselbständiger Arbeit anteilig unter Art 18 Abs 2 DBA Deutschland fällt.

All die geschilderten Differenzierungen und Zweifelsfragen verlangen nach einem Zwischenresümee: Ihrer Präambel zufolge ist die Konsultationsvereinbarung von der Absicht getragen, „*das Ausmaß der persönlichen Belastungen für alle grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmer möglichst gering zu halten*“.<sup>29)</sup> Dabei stellt sich die Frage, ob die bisher beschriebenen Regelungen der Konsultationsvereinbarung diesen Ansprüchen gerecht werden: „*Belastungen*“ könnte im Sinne von höherer Besteuerung gemeint sein. Tatsächlich gibt die in der Konsultationsvereinbarung eingeräumte Option dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, eine für ihn höhere Steuerlast im Ansässigkeitsstaat zu vermeiden.<sup>30)</sup> Ist die Steuerlast im Ansässigkeitsstaat hingegen für ihn günstiger,

<sup>24)</sup> BFH 24. 2. 1988, I R 143/84; 27. 8. 2008, I R 81/07; 10. 7. 1996, I R 83/95; 12. 9. 2006, I B 27/06; 2. 9. 2009, I R 111/08.

<sup>25)</sup> Zur Terminologie VwGH 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0050, Rz 29.

<sup>26)</sup> Erläss des BMF vom 8. 6. 2012, Verständigungsvereinbarung betreffend die steuerrechtliche Behandlung von erstattungsfähigem Kurzarbeitergeld nach dem deutschen Sozialgesetzbuch 3 (SGB III), BMF-010221/0376-IV/4/2012.

<sup>27)</sup> Info des BMF vom 22. 5. 2020, 2020-0.271.800, Pkt 2.1: „*Nach dem österreichischen Modell wird dabei die Kurzarbeitsunterstützung als quasi teilweise Verdienstgangentschädigung von staatlicher Seite für die aufgrund der Kurzarbeit ausgefallenen Arbeitsstunden vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer ausbezahlt und als ‚normaler‘ Lohnbestandteil in der Lohnverrechnung des Arbeitgebers berücksichtigt (§ 37b Abs 5 AMSG).*“

<sup>28)</sup> Die Lehrlingsausbildungsprämie ist in § 108f EStG normiert und gebührt dem Arbeitgeber bei Lehrverhältnissen, die vor dem 28. 6. 2008 begonnen haben. Es wurden jährlich 1.000 Euro pro Lehrverhältnis auf dem Abgabekonto gutgeschrieben, siehe Jakom/Lenneis, EStG<sup>13</sup> (2020) § 108f.

<sup>29)</sup> Die Konsultationsvereinbarung dürfte mit dieser Präambel auch auf die Stellungnahme des OECD-Sekretariats anspielen, in der die OECD die Mitgliedstaaten zur erhöhten Zusammenarbeit auffordert, um die Belastungen für Arbeitnehmer möglichst gering zu halten, siehe OECD, COVID-19 Guidance, Tz 27; darauf verweisend auch Mitterlehner, SWI 2020, 210 (217).

<sup>30)</sup> So auch Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020, 266 (267 f).

wird er sich hüten, die Option auszuüben. Die administrativen Belastungen für den Arbeitnehmer steigen allerdings bei Ausübung der Option: Wendet man bloß das DBA an, hat der Arbeitgeber die vollständige Information darüber, an welchen Tagen dem Arbeitnehmer gestattet wurde, seine Tätigkeit im Rahmen des Homeoffice auszuüben. Er weiß im Regelfall auch, in welchem Staat der Arbeitnehmer ansässig ist, weil diese Information erforderlich ist, um auch sonst den Lohnsteuerabzug korrekt vornehmen zu können. Daher kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer auch während der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie berechnen, ohne den Arbeitnehmer behelligen zu müssen. Wenn aber der Arbeitnehmer für die Besteuerung im fiktiven Tätigkeitsstaat optiert, muss er selbst tätig werden. Er muss die „Mitteilung“ an den Arbeitgeber und an das Finanzamt vornehmen und seine „Aufzeichnungen [...] unter Beibringung von Bestätigungen der Arbeitgeber“ offenlegen. Der Arbeitgeber und das Finanzamt haben diese Unterlagen zu prüfen, sodass hier auch zusätzlicher Aufwand entsteht. Die fortgesetzte Besteuerung im fiktiven Tätigkeitsstaat entbindet den Arbeitnehmer jedoch davon, seinen Arbeitslohn zwischen zwei Staaten aufteilen und – über die erforderliche „Mitteilung“ hinausgehenden – Steuererklärungspflichten im Ansässigkeitsstaat nachkommen zu müssen.<sup>31)</sup> Aufgrund des im DBA Deutschland vorgesehenen Progressionsvorbehalts treffen den Arbeitnehmer solche Pflichten allerdings ohnehin, wenn er auch andere im Ansässigkeitsstaat zu versteuernde Einkünfte bezieht. Dann muss er auch dort seinen aus dem anderen Staat bezogenen Arbeitslohn erklären. Die vom dBMF mit den Behörden Luxemburgs, der Niederlande, Belgiens, Frankreichs und der Schweiz abgeschlossenen Konsultationsvereinbarungen kommen ohne derartige – aus administrativer Sicht belastende – „Mitteilungen“ aus.

#### IV. Homeoffice bei Grenzgängern

In der Konsultationsvereinbarung ist auch die Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland ausdrücklich angesprochen: *„Im Hinblick auf die Auslegung des Art 15 Abs 6 wird Rz 9 der Konsultationsvereinbarung vom 4./9. 4. 2019 zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 des deutsch-österreichischen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. 8. 2000 für den Zeitraum, in dem diese Vereinbarung in Kraft ist, folgendermaßen erweitert: „Abweichend davon gelten Arbeitstage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Grenzgänger nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, nicht als Tage der Nichtrückkehr, sofern diese Arbeitstage nicht unabhängig von diesen Maßnahmen im Homeoffice verbracht worden wären (beispielsweise, weil Grenzgänger bereits laut arbeitsvertraglicher Regelungen grundsätzlich im Homeoffice tätig sind).“<sup>32)</sup> Die entsprechenden Passagen in der bereits 2019 abgeschlossenen und nunmehr ergänzten Konsultationsvereinbarung lauten wie folgt:<sup>33)</sup>*

*„8. Überschreiten die Tage der Nichtrückkehr bei einem ganzjährig bestehenden Arbeitsverhältnis das Ausmaß von 45 Tagen, entfällt somit für das gesamte Jahr die Grenzgängereigenschaft. Hierbei zählen Krankheits- oder Urlaubstage sowie Elternkarenz bzw Elternzeit nicht als Tage der Nichtrückkehr.“*

---

<sup>31)</sup> Zutreffend Kerschner/Schmidjell-Dommes, SWI 2020, 266 (268).

<sup>32)</sup> Die Formulierung der Konsultationsvereinbarung gleicht im Ergebnis der Stellungnahme des OECD-Sekretariats vom 3. 4. 2020, die explizit auf Grenzgänger eingeht: *„In the case of employees that work in one state but commute there from another state where they are resident (cross border worker), this would be the state they used to work in“*; siehe OECD, COVID-19 Guidance, Tz 21.

<sup>33)</sup> Erlass des BMF vom 30. 4. 2019, Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der Grenzgängerregelung nach Art 15 Abs 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. 8. 2000, BMF-010221/0113-IV/8/2019.

9. *Sieht man von den Sonderfällen der Krankheit, des Urlaubs, der Elternkarenz bzw Elternzeit und dergleichen ab, ist es unerheblich, aus welchen Gründen der tägliche Grenzübergang nicht stattfindet. Auch Tage, an denen der Arbeitnehmer die Grenze deshalb nicht passiert, weil er im Rahmen eines Teleworking-Programms des Arbeitgebers die Möglichkeit hat, zu Hause seiner Arbeit nachzugehen (sog Homeoffice), sind Tage der Nichtrückkehr.“*

Die angesprochene 45-Tage-Grenze findet sich nicht im DBA Deutschland selbst. Die Behörden der beiden Staaten versuchen durch Heranziehung dieser Toleranzgrenze der Vorschrift des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland trotz der in ihr enthaltenen unglücklichen Formulierungen Sinn zu geben: Der Wortlaut der Vorschrift verlangt nämlich, dass die „Person täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt“. Wörtlich verstanden müsste der Arbeitnehmer an allen 365 Tagen pendeln.<sup>34)</sup> Aber selbst wenn man „täglich“ bloß auf Arbeitstage bezieht, bliebe der Vorschrift kaum ein Inhalt, da bereits eine an einem Tag woanders ausgeübte Tätigkeit die Vorschrift für den gesamten Veranlagungszeitraum unanwendbar machen würde.<sup>35)</sup> Daher behelfen sich die Verwaltungen mit einer Toleranzgrenze von 45 Tagen, an denen die Nichtrückkehr zum Wohnsitz unschädlich sein soll und die Grenzgängerregelung weiter angewendet werden könne.<sup>36)</sup> Der nunmehrigen Konsultationsvereinbarung zufolge sollen COVID-19-bedingte Homeoffice-Zeiten nicht in die 45 Tage einbezogen werden, damit Arbeitnehmer, die aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie länger ihre Tätigkeit im Homeoffice ausüben, nicht von der Anwendung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland für das gesamte Veranlagungsjahr ausgeschlossen sind. Folge einer Versagung der Anwendung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland wäre, dass nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland der Tätigkeitsstaat das Besteuerungsrecht hätte.

Der Anwendung der – rechtlich ohnehin auf wackligen Beinen stehenden<sup>37)</sup> – 45-Tage-Frist bedarf es aber im konkreten Fall gar nicht: Die Vorschrift des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland lässt sich auch so verstehen, dass mit „täglich“ jene Tage gemeint sind, in denen der Arbeitnehmer seinen im anderen Staat gelegenen Arbeitsort aufsucht.<sup>38)</sup> Denn nur an diesen Tagen kann von ihm auch erwartet werden, dass er „vom Arbeitsort an den Wohnsitz zurückkehrt“. <sup>39)</sup> Tage, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat ausübt, sind daher unbeachtlich.<sup>40)</sup> Die Anwendung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland ist nur dann gefährdet, wenn der Arbeitnehmer an den Tagen, an denen er seinen Arbeitsort im anderen Staat aufsucht, nicht von dort zurückkehrt, weil er etwa im anderen Staat übernachtet.<sup>41)</sup>

Im Ergebnis ist daher der in der aus 2020 stammenden Konsultationsvereinbarung zu Art 15 Abs 6 DBA Deutschland vertretenen Auffassung zuzustimmen. Gleichzeitig

<sup>34)</sup> Bayer zitiert bei Ramharter, SWI-Jahrestagung: Konsultationsvereinbarung zur Auslegung der Grenzgängerregelung im DBA Deutschland, SWI 2020, 166 (168).

<sup>35)</sup> Lang sowie Schmidjell-Dommes zitiert bei Drummer/Fink/Miladinovic, DBA-Auslegungsfragen bei der Vergütung von Arbeitnehmern und ähnlichen Einkünften in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz, SWI 2017, 232 (236).

<sup>36)</sup> Jirousek zitiert bei Geißler/Lehner/Sunde, D-A-CH Steuer-Kongress 2013: Probleme aus der aktuellen DBA-Praxis, IStR 2013, 641 (649).

<sup>37)</sup> Vgl die berechtigten Bedenken bei Daurer, Die Grenzgängereigenschaft bei Drittstaatsentsendungen, SWI 2010, 513 (513 ff); Bayer und Lang zitiert bei Ramharter, SWI 2020, 166 (168 und 170).

<sup>38)</sup> Höppner/Steinhauser, SWI 2020, 157 (163 ff); Lang zitiert bei Ramharter, SWI 2020, 166 (170); zu dieser Auslegung in Bezug auf Art 13 Abs 5 Buchst b DBA Deutschland – Frankreich siehe auch BFH 9. 10. 2014, I R 34/13.

<sup>39)</sup> So offenbar auch VwGH 23. 2. 2010, 2008/15/0148, zur früheren Vorschrift des Art 15 Abs 4 DBA Schweiz. Zu Überlegungen, die Aussagen dieses Erkenntnisses auch auf Art 15 Abs 6 DBA Deutschland zu übertragen, bereits Daurer, Neues zur Grenzgängereigenschaft, ecolex 2010, 492 (493); Höppner/Steinhauser, SWI 2020, 157 (164); weiters die in dieselbe Richtung weisenden Auffassungen zu Art 15 Abs 6 DBA Deutschland von Wichmann und Duss zitiert bei Drummer/Fink/Miladinovic, SWI 2017, 232 (238 f).

<sup>40)</sup> Vgl bereits Lang zitiert bei Ramharter, SWI 2020, 166 (170).

<sup>41)</sup> Höppner/Steinhauser, SWI 2020, 157 (164).

zeigt sich aber, dass sich die in der 2019 abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung vertretene Auffassung zu Homeoffice nicht mit dem DBA vereinbaren lässt. Denn Homeoffice-Tage werden dort an sich – von den COVID-19-bedingten Ausnahmen abgesehen – weiterhin als Tage der Nichtrückkehr angesehen. Die Behörden der beiden Staaten hätten daher die Konsultationsvereinbarung aus 2019 nicht bloß ergänzen, sondern die dort enthaltenen Auffassungen zur Schädlichkeit überarbeiten sollen. Die unterschiedliche Behandlung von COVID-19-bedingten Homeoffice-Zeiten und jenen Homeoffice-Zeiten, die bereits auf früheren Vereinbarungen beruhen, trägt auch nicht unbedingt dazu bei, – um nochmals die Präambel zur Konsultationsvereinbarung zu zitieren – „*die persönlichen Belastungen für alle grenzüberschreitend tätigen Arbeitnehmer möglichst gering zu halten*“.

Interessant ist, dass die Konsultationsvereinbarung in Hinblick auf Art 15 Abs 1 DBA Deutschland und Art 15 Abs 6 DBA Deutschland unterschiedliche Begründungen wählt: Angesichts der in Zusammenhang mit Abs 1 gewählten „*Tatsachenfiktion*“ wäre bei Abs 6 eine ähnliche Linie zu erwarten gewesen: COVID-19-bedingte Homeoffice-Zeiten würden als am früheren Arbeitsort ausgeübt fingiert werden. Die Fiktion hätte dann bloß um die tägliche Rückkehr von diesem fiktiven Arbeitsort ergänzt werden müssen. Das Ergebnis wäre dasselbe gewesen: COVID-19-bedingte Homeoffice-Zeiten sind für die Anwendung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland unschädlich. Der Umstand, dass die Konsultationsvereinbarung die Fiktion auf Art 15 Abs 1 DBA Deutschland beschränkt hat, ist für die in weiterer Folge zu behandelnde Auswirkung der Konsultationsvereinbarung auf unter andere Verteilungsnormen fallende Einkünfte von Bedeutung.

## V. Homeoffice bei anderen Einkünften aus unselbständiger Arbeit

Die unselbständige Arbeit regelnde Vorschrift des Art 15 DBA Deutschland enthält in den einzelnen Absätzen verschiedene Verteilungsnormen, die jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen anordnen. Art 15 Abs 2 DBA Deutschland sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahme vom Tätigkeitsortprinzip des Art 15 Abs 1 DBA Deutschland für Vergütungen vor, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht. Zur Illustration der Problemstellung soll folgender Sachverhalt angenommen werden: Eine in Passau ansässige Person ist für ein deutsches Unternehmen tätig. Um auch andere Unternehmensstandorte kennenzulernen, hat sich der Arbeitnehmer bereit erklärt, sich von Anfang Jänner 2020 bis Ende August 2020 in Wien aufzuhalten und seine Tätigkeit für seinen Arbeitgeber an einem in der Wiener Betriebsstätte des Unternehmens bereitgestellten Arbeitsplatz auszuführen. In dieser Zeit soll er weiter an einem für das deutsche Stammhaus relevanten Projekt arbeiten, das er schon länger betreut. Ab September 2020 hätte er wieder an seinem ursprünglichen Arbeitsplatz im deutschen Stammhaus weiter tätig sein sollen.

Wäre dies so geschehen, hätte Österreich für die in Wien ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers nach Art 15 Abs 1 DBA Deutschland das Besteuerungsrecht gehabt. Art 15 Abs 2 DBA Deutschland wäre nicht anwendbar gewesen, da sich der Arbeitnehmer länger als 183 Tage im Kalenderjahr in Österreich aufgehalten hätte und außerdem die Vergütungen – mangels Zuordnung des Projekts zur Betriebsstätte – auch nicht von einer österreichischen Betriebsstätte getragen werden.

Aufgrund der COVID-19-Pandemie ist der Arbeitnehmer am 16. 3. 2020 nach Deutschland zurückgekehrt und arbeitet seitdem dort im Homeoffice. Nun stellt sich die Frage, ob der Arbeitnehmer im Wege von „*Mitteilungen*“ an Arbeitgeber und Finanzamt dafür optieren kann, weiterhin in Österreich besteuert und in Deutschland von der Steuer unter Progressionsvorbehalt freigestellt zu werden. Dies hängt zunächst davon ab, ob die

in der Konsultationsvereinbarung für Art 15 Abs 1 DBA Deutschland vorgesehene Fiktion der Ausübung der Tätigkeit im anderen Vertragsstaat auch für Zwecke des Art 15 Abs 2 DBA Deutschland greift. Nur dann eröffnet sich überhaupt der Anwendungsbereich dieser Vorschrift. Der Arbeitnehmer hat sich weniger als 183 Tage in Österreich aufgehalten. Es ist nicht anzunehmen, dass die Konsultationsvereinbarung verlangt, neben der Ausübung der Tätigkeit im anderen Staat für Zwecke des Art 15 Abs 2 lit a DBA Deutschland auch den Aufenthalt dort zu fingieren. Da die Vergütungen nicht von einer österreichischen Betriebsstätte getragen werden, sind die drei Anwendungsvoraussetzungen des Art 15 Abs 2 DBA Deutschland gegeben. Dies würde bedeuten, dass der Arbeitnehmer die Option zur Besteuerung in Österreich nicht ausüben kann. Dieses Ergebnis lässt sich nur vermeiden, wenn man die in der Konsultationsvereinbarung vorgesehene Fiktion auf Art 15 Abs 1 DBA Deutschland beschränkt. Dann liegt die für die Anwendung des Art 15 Abs 2 DBA Deutschland erforderliche Ausübung der Arbeit in Österreich gar nicht vor. Es bleibt daher bei der Anwendung des Art 15 Abs 1 DBA Deutschland. Angesichts der engen Verknüpfung zwischen Art 15 Abs 1 und 2 DBA Deutschland wäre dies nur auf den ersten Blick überraschend. Denn wie hier gezeigt werden konnte, überträgt die Konsultationsvereinbarung die für Zwecke des Art 15 Abs 1 DBA Deutschland aufgestellte Fiktion auch nicht auf die ebenfalls eng mit Art 15 Abs 1 DBA Deutschland in Zusammenhang stehende Grenzgängerregelung des Art 15 Abs 6 DBA Deutschland.

Das Tätigkeitsortprinzip spielt auch bei Einkünften von Künstlern und Sportlern eine Rolle. Unselbständig tätige Künstler sind – ebenso wie selbständig tätige – von Art 17 DBA Deutschland erfasst. Einkünfte aus der Tätigkeit eines Künstlers oder Sportlers, die im Homeoffice erzielt wird, gibt es nur selten. Denkbar ist zB eine über Videostreaming abgehaltene Dichterlesung<sup>42)</sup> oder ein online durchgeführter und im Internet verfolgbarer Schachwettkampf.<sup>43)</sup> Die Konsultationsvereinbarung spricht Fälle des Art 17 DBA Deutschland nicht an. Die Anwendung des im DBA vorgesehenen Ausübungsprinzips ist daher nicht bestritten.

Für andere Einkünfte aus unselbständiger Arbeit ist der Tätigkeitsort nach dem DBA nicht für die Verteilung der Besteuerungsrechte maßgebend. Die Konsultationsvereinbarung sieht konsequenterweise auch keine Fiktionen vor. Beispiele dafür sind die unter Art 16 Abs 2 DBA Deutschland fallenden Vergütungen unselbständig tätiger Geschäftsführer und Vorstandsmitglieder sowie die von Art 19 Abs 2 DBA Deutschland erfassten Vergütungen, die von einem Vertragsstaat oder einer seiner Gebietskörperschaften oder eine andere juristische Person des öffentlichen Rechts für diesen Körperschaften geleistete Dienste gezahlt werden. Stehen diese Dienstleistungen aber in Zusammenhang mit einer gewerblichen Tätigkeit einer dieser Körperschaften, kann Art 15 DBA Deutschland wieder maßgebend sein und daher auch die Konsultationsvereinbarung wieder relevant werden.

## VI. Zusammenfassende Würdigung

Der Rechtsstaat wurde in den vergangenen Monaten in vielen Rechtsgebieten auf eine harte Probe gestellt. Auf mitunter schwankender gesetzlicher Grundlage haben die politischen Verantwortungsträger Maßnahmen gesetzt, um die COVID-19-Pandemie zu bekämpfen. Sie stießen vor dem Hintergrund des Ziels, das Gesundheitssystem zu schützen und Leben zu retten, auf weitgehende Akzeptanz. Höchst zweifelhaft ist es hingegen,

---

<sup>42)</sup> Da eine über Videostream übertragene Dichterlesung durch Ton und Bild an die Öffentlichkeit gelangt und zudem Unterhaltungscharakter entfaltet, liegt künstlerische Tätigkeit iSd Art 17 OECD-MA vor, siehe zB *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art 17 Rz 22 ff; *Loizenbauer* in *Hummer/Loizenbauer/Mitterlehner/Waser*, Quellensteuern (2016) 114.

<sup>43)</sup> Zur Subsumtion von Schachspielern unter den Begriff „Sportler“ des Art 17 OECD-MA vgl *Stockmann* in *Vogel/Lehner*, DBA<sup>6</sup>, Art 17 Rz 31.

ob es zur Unterstützung der Maßnahmen zur Eindämmung der weiteren Verbreitung von COVID-19 auch notwendig war, durch eindeutig rechtswidrige Maßnahmen steuerliche Nachteile der Arbeitsausübung im Homeoffice im grenzüberschreitenden Verhältnis zwischen Deutschland und Österreich zu vermeiden. Es ist nicht bekannt, dass sich Arbeitnehmer geweigert haben, ihrer Arbeit im Homeoffice im Ansässigkeitsstaat nachzugehen, weil dies für sie höhere Besteuerung bedeutet. Denn Mitte März 2020, als in den meisten Unternehmen die Arbeitnehmer praktisch vollständig in das Homeoffice wechselten, mussten sie mit genau dieser Konsequenz rechnen. Dass ihnen einen Monat später die obersten Finanzbehörden Deutschlands und Österreichs vom Abkommen nicht gedeckte Steuervorteile in Aussicht stellen werden, konnten sie damals wohl noch nicht ahnen. Falls es Arbeitnehmer gab, die sich wegen der befürchteten steuerlichen Nachteile weigerten, im Homeoffice zu arbeiten, haben die hier angestellten Überlegungen gezeigt, dass es auch für bei Untätigkeit oder Kurzarbeit weiterhin bezahlte Gehälter beim abkommensrechtlichen Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaates bleibt. Sollten die durch die Konsultationsvereinbarung rückwirkend „angebotenen“ Steuervorteile das Ziel gehabt haben, diese Arbeitnehmer zu bewegen, nun doch ihre Arbeit im Homeoffice aufzunehmen, kam dies im Regelfall zu spät: Die Konsultationsvereinbarung wurde zu einem Zeitpunkt geschlossen, als viele Unternehmen bereits damit begannen, wieder die Rückholung ihrer Mitarbeiter aus dem Homeoffice vorzubereiten.

Selbst wenn die Änderung der Verteilung der Besteuerungsrechte notwendig gewesen wäre, hätte nichts dagegen gesprochen, dies auf dem dafür vorgesehenen Weg zu erreichen: Eine Änderung des DBA Deutschland wäre auch für einen begrenzten Zeitraum möglich gewesen. Die Gesetzgeber haben in den letzten Wochen gezeigt, dass sie in einer derartigen Krisenzeit sehr rasch agieren können. Die zwischen den Finanzministerien der beiden Staaten fertig ausverhandelte Konsultationsvereinbarung hätte daher kurzfristig als Revisionsprotokoll zum DBA den gesetzgebenden Körperschaften in beiden Staaten übermittelt und entsprechend ratifiziert werden können. Die Erosion rechtsstaatlicher Grundsätze, die durch den von den beiden Behörden tatsächlich gewählten Weg droht, sollte nicht unterschätzt werden. Das Angebot an die Steuerpflichtigen und die Erwartung gegenüber den nachgeordneten Behörden, die im gesetzesrangigen DBA enthaltenen Regelungen beiseite zu schieben und stattdessen – zumindest im Hinblick auf Art 15 Abs 1 DBA Deutschland – evident abkommensrechtswidrig vorzugehen, sind für alle Beteiligten eine Zumutung. Wenn die obersten Verwaltungsbehörden der beiden Staaten die rechtlichen Grundlagen, auf denen ihr Handeln basieren sollte, selbst nicht ernst nehmen, laufen sie Gefahr, ihre moralische Legitimation einzubüßen, von den Bürgern in anderen Fällen Gesetzestreue einzufordern.

Dass bei Beachtung der Konsultationsvereinbarung doppelte Nichtbesteuerung im Ergebnis nicht ausgeschlossen werden kann, ist im Vergleich dazu bloß rechtspolitisch störend: „Mitteilungen“ gegenüber dem Arbeitgeber und dem Finanzamt bewirken keinen Rechtsmittelverzicht. Ein Steuerpflichtiger, der zwar zunächst auf Grundlage der Konsultationsvereinbarung für die Besteuerung im fiktiven Tätigkeitsstaat optiert, dann aber dennoch den dementsprechend in diesem Staat ergangenen Abgabenbescheid unter Berufung auf das DBA bekämpft, wird vermutlich erfolgreich sein. Denn die Frage, ob und wo besteuert wird, ist der Vereinbarung der Parteien des Abgabenverfahrens entzogen. Nach deutscher Rechtsprechung ist klar, dass abkommensrechtswidrige Konsultationsvereinbarungen Gerichte nicht binden.<sup>44)</sup> In Österreich könnte die Konsultationsvereinbarung als nicht gehörig kundgemachte Verordnung oder nicht gehörig kundgemachter verordnungskoordinierter Staatsvertrag<sup>45)</sup> qualifi-

---

<sup>44)</sup> BFH 2. 9. 2009, I R 90/08 und I R 111/08; 10. 6. 2015, I R 79/13.

<sup>45)</sup> Zu verordnungskooordinierten Staatsverträgen aufgrund von DBA vgl. Lang, Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht (1992) 46 ff.

ziert werden.<sup>46)</sup> BFG oder VfGH müssten sich dann an den VfGH wenden, um die Aufhebung oder die Beendigung der Anwendung der Normen zu erreichen.<sup>47)</sup> Im Ergebnis ist zu erwarten, dass unabhängig davon, ob Deutschland oder Österreich der fiktive Tätigkeitsstaat ist, die Gerichte jedes der beiden Staaten den im DBA – und nicht den in der Konsultationsvereinbarung – enthaltenen Regelungen zum Durchbruch verhelfen werden.<sup>48)</sup> Ob dann die Abgabenbehörden im Ansässigkeitsstaat die Nachholung der dort zunächst mit ihrer Billigung unterlassenen Besteuerung erzwingen können, hängt davon ab, in welchem Stadium sich das Abgabenverfahren des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat befindet und ob und unter welchen Voraussetzungen die jeweiligen verfahrensrechtlichen Vorschriften eine Durchbrechung schon eingetretener Rechtskraft zulassen.

Die Konsultationsvereinbarung macht aber auch noch ein grundlegendes Problem der DBA-Politik deutlich. Die Digitalisierung ist auf dem Gebiet der DBA bisher vor allem als Herausforderung für die Verteilung der Besteuerungsrechte im Bereich der Unternehmensgewinne wahrgenommen worden.<sup>49)</sup> Die klassische Betriebsstättendefinition eignet sich in vielen Fällen nicht mehr, um die Besteuerungsrechte zwischen Ansässigkeitsstaat und dem anderen Vertragsstaat in einer von beiden Seiten als angemessen empfundenen Weise zu verteilen. Die Diskussion um das Homeoffice führt uns vor

<sup>46)</sup> In VfSlg 13331/1993 hat der VfGH das im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung veröffentlichte Ergebnis eines Verständigungsverfahrens zwischen den obersten Finanzbehörden Liechtensteins und Österreichs als nicht gehörig kundgemachte Verordnung aufgehoben. Seine Begründung hat der VfGH wie folgt abgerundet: „Es kann dahingestellt bleiben, ob zur Durchführung der Ergebnisse eines Verständigungsverfahrens nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht deren Mitteilung an die Behörden genügt. Sofern die Erlassung genereller Rechtsakte für nötig befunden wird, muss dies jedenfalls in Verordnungsform geschehen.“ Aus VfSlg 20293/2018 ergibt sich, dass die Veröffentlichung einer Richtlinie auf der Website des Landes Tirol diesem Rechtsakt die hinreichende Publizität gibt, um den VfGH in die Lage zu versetzen, sie als – nicht gehörig kundgemachte – Verordnung aufzuheben. Daraus lässt sich ableiten, dass die in der Findok veröffentlichte Konsultationsvereinbarung ebenfalls als nicht gehörig kundgemachte Verordnung aufzuheben ist (in diesem Sinn auch *Kofler in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Einl Rz 90*). Erachtet man die solcherart veröffentlichte Konsultationsvereinbarung als nicht gehörig kundgemachten verordnungsrangigen Staatsvertrag, wird sich diese Konsequenz aus Art 140a B-VG unter singemäßiger Anwendung der zu nicht gehörig kundgemachten Verordnungen vom VfGH entwickelten Grundsätze ergeben (vgl VfSlg 20182/2017; weiters auch *Drüen/Kofler/Simonek, Bindungswirkung von generellen Verständigungsverfahren aus deutscher, österreichischer und schweizerischer Sicht, StAW 2018, 209 [226]*). In der Findok erfolgte allerdings im konkreten Fall die Veröffentlichung als „Erlass“ („Erlass des BMF vom 15. 4. 2020, 2020-0.239.636, BMF-AV 2020/55“ bzw. „Der nachfolgende Erlass gibt den Inhalt einer zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland auf Basis von Art 25 Abs 3 des DBA Deutschland abgeschlossenen Konsultationsvereinbarung wieder.“). Dies spricht eher für die Qualifikation als – nicht gehörig kundgemachte – Verordnung.

<sup>47)</sup> VfSlg 20182/2017.

<sup>48)</sup> Zur österreichischen Rechtsprechung vgl VfSlg 20005/2015: Der VfGH zögerte nicht, eine aufgrund des Art 19 Abs 1 DBA Liechtenstein und „aufgrund der Konsultationen mit der liechtensteinischen Steuerverwaltung gemäß Art 25 dieses Abkommens“ ergangene Verordnung des BMF als gesetzwidrig aufzuheben.

<sup>49)</sup> Siehe ua *Fehling, Die steuerlichen Herausforderungen bei der Digitalen Wirtschaft, IStR 2014, 638 (642 ff); Mitterlehner, Gewinnverlagerung und Steuervermeidung in der Digital Economy, SWI 2016, 58 (61); S. Bendlinger, Die Betriebsstätte in der Praxis des internationalen Steuerrechts (2016) 143 ff; S. Bendlinger, Steht das Betriebsstättenkonzept vor dem aus? WT-Fachjournal 2017, 176 (176 ff); Staringer, Virtual? Reality! SWI 2017, 341 (341 ff); Kofler/Mayr/Schlager, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, RdW 2017, 369 (369 ff); Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei „digitalen Betriebsstätten“: Wo liegt das Problem? TPI 2017, 299 (299 ff); Aigner/Bräumann/Kofler/Tumpel, Entwicklung und Zukunft der Ertragsbesteuerung digitaler Geschäftsmodelle, in Felten/Kofler/Mayrhofer/Perner/Tumpel, Digitale Transformation im Wirtschafts- & Steuerrecht (2018) Rz 16/14 ff; S. Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel, DBA<sup>2</sup>, Art 5 Rz 221 ff; V. Bendlinger, Die Besteuerung der Digital Economy – Eine kritische Würdigung, StAW 2018, 113 (115 und 170 ff); Eilers/Oppel, Die Besteuerung der digitalen Wirtschaft: Trends und Diskussionen, IStR 2018, 361 (361 ff); Mayr/Schlager, Digitale Geschäftsmodelle und Betriebsstättenkonzept, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht (2018) 22 ff; S. Bendlinger, Die digitale Betriebsstätte – Besteuerungsversuche und Probleme der Ergebnisabgrenzung, in Kirchmayr/Mayr/Hirschler/Kofler/Ehrke-Rabel, Digitalisierung im Konzernsteuerrecht, 34 (34 ff); S. Bendlinger in Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger, Internationales Steuerrecht<sup>2</sup> (2019) XIII Rz 136a; Wünnemann, Herausforderungen der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Jahr 2019, IStR 2019, 134 (134 ff).*

Augen, dass es bei den Arbeitnehmereinkünften ganz ähnliche Fragen gibt. Aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie haben viele Unternehmen von einem Tag auf den anderen großflächig auf Homeoffice umgestellt. Spätestens nach dem Ende der Pandemie werden viele Arbeitnehmer wieder an ihren Arbeitsplatz im Unternehmen zurückkehren. Aber Experten erwarten, dass der Anteil der im Homeoffice tätigen Mitarbeiter viel höher sein wird als vor der Pandemie. Die Konsultationsvereinbarung versucht, die Besteuerungsrechte des bisherigen Tätigkeitsstaates durch Verwendung von Fiktionen kurzfristig zu sichern. Wichtiger ist es aber, über Mechanismen nachzudenken, die langfristig eine als fair empfundene Verteilung der Besteuerungsrechte zwischen den DBA-Partnerstaaten sichern, diese auch im OECD-Musterabkommen abzubilden und dann in den bilateralen DBA zu verankern.

---

## Automatischer Informationsaustausch über Finanzkonten nach § 91 GMSG – Liste der teilnehmenden Staaten (1. Mai 2020)

**Info des BMF vom 15.06.2020, 2020-0.343.150.**

Zur Klarstellung, welche Staaten und Territorien zwecks automatischen Austausches von Informationen über Finanzkonten im Kalenderjahr 2020 als teilnehmende Staaten nach § 91 GMSG gelten, wird nachstehende Liste kundgemacht (Änderungen ab 1. 5. 2020 **fett**):

Albanien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Aruba, Aserbaidsschan, Australien, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belgien, Belize, Bermuda, Brasilien, Britische Jungferninseln, **Brunei Darussalam**, Bulgarien, Cayman Islands, Chile, China, Costa Rica, Cook Inseln, Curaçao, **Dominica**, **Ecuador**, Dänemark, Deutschland, Estland, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich, Ghana, Grenada, Griechenland, Grönland, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Italien, Japan, Jersey, Kanada, Kasachstan, Katar, Kolumbien, Korea (Republik), Kroatien, Kuwait, Lettland, Libanon, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macau, Malaysia, Malta, **Marokko**, Marshall-Inseln, Mauritius, Mexiko, Monaco, Montserrat, Nauru, Neuseeland, Niederlande, Nigeria, Niue, Norwegen, Pakistan, Panama, Polen, Portugal, Rumänien, Russland, Saint Kitts und Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent und die Grenadinen, Samoa, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakei, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tschechische Republik, Türkei, Turks and Caicos Islands, Ungarn, Uruguay, Vanuatu, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigtes Königreich und Zypern.

Für den Meldezeitraum 2019 sind die gesammelten Informationen gemäß § 4 Abs 2 und Abs 3 GMSG für folgende Staaten an das Finanzamt zu übermitteln (Änderungen ab 1. 5. 2020 **fett**):

**Antigua und Barbuda**, Andorra, Argentinien, Australien, Aserbaidsschan, Barbados, Brasilien, Belgien, Bulgarien, Chile, China, **Cook Inseln**, Dänemark, Deutschland, Estland, Färöer Inseln, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grönland, Guernsey, **Hongkong**, Indien, Indonesien, Irland, Island, Israel, Isle of Man, Italien, Japan, Jersey, Kanada, Kolumbien, Korea (Republik), Kroatien, Lettland, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Malaysia, Malta, Mauritius, Mexiko, Monaco, Neuseeland, Niederlande, Norwegen, Pakistan, **Panama**, Polen, Portugal, Russland, Rumänien, **Saint Lucia**, San Marino, Saudi Arabien, Schweden, Schweiz, Seychellen, Singapur, Slowakei, Slowenien, Spanien, Südafrika, Tschechische Republik, **Türkei**, Ungarn, Uruguay, Vereinigtes Königreich und Zypern.



Jetzt 20 % sparen!

SWI-Jahresabo 2020  
(30. Jahrgang, Heft 1-12)

€ 275,20\*  
statt € 344,-\*

Jetzt Jahresabo 2020  
bestellen und 20 % sparen!

## Bestellformular Ja, ich bestelle

SWI-Jahresabo 2020  
(30. Jahrgang 2020, Heft 1-12)

EUR 275,20  
statt EUR 344,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz).  
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU  
14910701  
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  [lindeverlag.at](http://lindeverlag.at)  [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  01 24 630  01 24 630-23