

Valentina Freudenberger / Philipp Walter Scharizer / Denise Schmaranzer / Franz Wallig*)

DBA-Anwendungsprobleme bei Homeoffice-Tätigkeiten in Deutschland, Liechtenstein, Österreich und der Schweiz

PROBLEMS OF TAX TREATY PRACTICE REGARDING HOME OFFICE ACTIVITIES IN GERMANY, LIECHTENSTEIN, AUSTRIA AND SWITZERLAND

From March 17th to March 18th, 2023, the D-A-CH Tax Congress was held in Vienna. Under the moderation of *Michael Lang*, representatives of the D-A-CH tax administrations – *Bernhard Canete* (Liechtenstein), *Pascal Duss* (Switzerland), *Silke Bruns* (Germany) and *Sabine Schmidjell-Dommes* (Austria) – discussed problems in recent tax treaty practice. This contribution summarizes the main points of discussion and particularly focuses on recent issues of the attribution of taxing rights regarding home office activities.

I. Vorstandsvergütungen

1. Sachverhalt

Eine Gesellschaft X in Staat A beschäftigt drei Vorstände, wobei Vorstände 1 und 2 in Staat A ansässig sind, während Vorstand 3 in Staat B ansässig ist. Vorstand 3 erbringt seine Tätigkeit zu 50 % in Staat A und zu 50 % in Staat B. Die Tätigkeit des Vorstands umfasst die operative Führung des Unternehmens und beinhaltet somit nicht nur überwachende Tätigkeiten. Das anwendbare DBA enthält einen dem OECD-MA entsprechenden Art 7, Art 15 und Art 16 sowie Art 14 idF OECD-MA 1998. Fraglich ist, welche Verteilungsnorm zur Anwendung kommt und welchem Staat in der Folge das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit zukommt.

2. Diskussion

Schmidjell-Dommes weist darauf hin, dass die Begriffe „Aufsichtsrat“ und „Verwaltungsrat“ im Abkommen nicht definiert sind. Aus Sicht Österreichs sind diese Begriffe funktionsbezogen auszulegen: Unter Art 16 OECD-MA sind jene Personen erfasst, die mit der Überwachung der Geschäftsführung betraut sind. Personen, die in die operative Geschäftsführung eingebunden sind, sollen hingegen von dieser Bestimmung nicht erfasst sein.¹⁾ *Schmidjell-Dommes* begründet diese Auslegung mit dem in Österreich vertretenen dualistischen System der Gesellschaftsführung im Falle einer Aktiengesellschaft.²⁾ Übertragen auf den vorliegenden Fall wären daher die Vorstandsvergütungen aus österreichischer Sicht nicht von Art 16 OECD-MA umfasst, da der Vorstand mit der Geschäftsführung betraut ist. Wenn der andere Staat jedoch Art 16 OECD-MA auf die Einkünfte aus der Vorstandstätigkeit anwendet, ist nach Ansicht von *Schmidjell-Dommes* ein

*) Mag. Valentina Freudenberger ist Universitätsassistentin am Institut für Rechtswissenschaften der Universität Klagenfurt. Philipp Walter Scharizer, MSc (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Denise Schmaranzer, BSc, LL.M. ist Universitätsassistentin am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der JKU Linz. Franz Wallig, MSc (WU) BSc (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang für die Durchsicht des Manuskripts.

1) Siehe zB *Stefaner*, Die Behandlung von Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen nach Art 16 DBA-D und DBA-CH, SWI 2004, 68; *Gruber*, Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen im österreichischen DBA-Netzwerk, SWI 2010, 354; *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA-Kommentar² (2019) Art 16 Rz 11; VwGH 31. 7. 1996, 92/13/0172; EAS 3355 vom 14. 10. 2014; EAS 3431 vom 12. 4. 2021.

2) In Österreich ist der Vorstand einer Aktiengesellschaft für die Führung der Geschäfte zuständig, während der Aufsichtsrat mit der Bestellung, Beratung und Überwachung des Vorstands beauftragt ist. Dieselbe Person kann nicht gleichzeitig beide Positionen besetzen. Siehe dazu zB *Nowotny* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG³ (2021) Vor § 70 Rz 1 ff.

Verständigungsverfahren einzuleiten und eine Lösung für den Konflikt zu finden.³⁾ Im Rahmen dieses Verständigungsverfahrens ist zu berücksichtigen, dass andere Staaten ein monistisches System der Gesellschaftsführung haben können und daher nicht zwischen der operativen und überwachenden Tätigkeit unterscheiden. Darüber hinaus kann auch die Sprache, in der das Abkommen abgeschlossen wurde, eine Rolle spielen. In den meisten Abkommensverhandlungen wird auch eine englische Textversion als authentische Sprachfassung verhandelt, die zur Begriffsauslegung bei unterschiedlichen Ansichten der Vertragsstaaten herangezogen wird.⁴⁾ Der englische Begriff „*director's fees*“ in Art 16 OECD-MA umfasst nach heutigem Verständnis auch die Vergütungen von operativ tätigen Mitgliedern der Geschäftsführung.⁵⁾ Im Ergebnis kann daher der englischen Sprachfassung bei einer unterschiedlichen Abkommensauslegung im Rahmen eines Verständigungsverfahrens eine „*Schiedsrichterrolle*“ zukommen.

Für *Lang* stellt sich zusätzlich die Frage, ob im Rahmen der Interpretation von Art 16 OECD-MA nicht auch zu berücksichtigen ist, dass die Originalfassungen des OECD-MA 1963 ausschließlich in Englisch und Französisch mit einem weiten Verständnis der von Art 16 OECD-MA umfassten Personen verhandelt wurden.⁶⁾ Da die deutsche Sprachfassung nur eine Übersetzung der authentischen Vertragstexte ist, sind die Vergütungen für alle Mitglieder der Führungsebene und demnach auch Vorstandsvergütungen als von Art 16 OECD-MA erfasst zu sehen.⁷⁾ Wenn Vertragsstaaten daher Art 16 OECD-MA ohne Änderungen in ihr DBA aufnehmen, ist ihnen zu unterstellen, dass sie die Vorschrift mit dem Verständnis in ihr DBA übernommen haben, das im OECD-MA selbst zugrunde gelegt wird. Dieser Inhalt wird eben durch die englische und französische Sprachfassung deutlich.⁸⁾

Nach *Bruns* entspricht die deutsche Auslegung von Art 16 OECD-MA weitestgehend der österreichischen. Die deutschen Abkommensverhandler haben das Problem der unterschiedlichen Auslegung von Art 16 OECD-MA erkannt und versuchen, dieses in den Abkommensneuverhandlungen und -revisionen gezielt anzusprechen. In der deutschen Verhandlungspraxis wird dazu angestrebt, in dem DBA selbst, zumeist im Protokoll, individuell eine ausdrückliche Lösung zu vereinbaren, damit es in der Folge nicht zu Auslegungskonflikten und Verständigungsverfahren kommt. Um unerwünschte Rückschlüsse oder Umkehrschlüsse aus einer Definition in einem DBA auf die Auslegung von einem der Vertragsstaaten mit anderen Staaten geschlossenen DBA zu vermeiden, wird in den Abkommen – sofern erforderlich und möglich – die einleitende Formulierung „*it is understood*“ verwendet, die ausdrückt, dass man sich für das betreffende DBA bezüglich einer Anwendungsfrage einig ist.⁹⁾ Dabei wird angestrebt, den Abkommenstext selbst nicht anzupassen, um alle von Deutschland abgeschlossenen DBA-Regelungen mit demselben Zweck möglichst auch ident zu formulieren, um so Zweifelsfragen zu deren Aus-

³⁾ Das ist auch die herrschende Ansicht des österreichischen BMF. Siehe dazu zB EAS 2936 vom 11. 1. 2008; EAS 3143 vom 19. 4. 2010; EAS 3355 vom 14. 10. 2014; EAS 3431 vom 12. 4. 2021.

⁴⁾ Siehe dazu zB *Haubmann*, Behandlung von Geschäftsführerbezügen im DBA-Recht, SWI 2019, 170 (173 ff); *Lang*, Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung, SWI 2021, 575 (577 ff); VwGH 10. 5. 2021, Ra 2019/15/0095.

⁵⁾ *Bendlinger/Kofler*, Die Verteilungsnormen im OECD-MA (Art 6 bis 22 OECD-MA), in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht² (2018) Rz 625; *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 16 Rz 3; *Pistone*, Article 16: Directors' Fees, in *IBFD*, Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics (2021) Abschnitt 5.1.3; *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷ (2021) Art 16 Rz 7.

⁶⁾ Siehe dazu im Detail auch *Lang*, Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen, ISTR 2011, 403.

⁷⁾ So auch *Kofler* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 16 Rz 3; *Lang*, SWI 2021, 575 (582 ff); *Prokisch* in *Vogel/Lehner*, DBA⁷, Art 16 Rz 9.

⁸⁾ So auch *Haubmann*, SWI 2019, 170 (174 ff); *Pamperl*, Geschäftsführer- und Aufsichtsratsvergütungen in den österreichischen DBA – weitere Überlegungen zu EAS 3433, SWI 2021, 514 (515).

⁹⁾ Siehe zB Art 15 Abs 2 DBA Deutschland – Niederlande: „*Der Ausdruck ‚Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats‘ umfasst sowohl mit der allgemeinen Geschäftsleitung der Gesellschaft als auch mit der Aufsicht darüber beauftragte Personen.*“

legung soweit wie möglich zu vermeiden.¹⁰⁾ Eine Konsultationsvereinbarung anstelle einer (Protokoll-)Regelung im DBA selbst ist aus Sicht von *Bruns* nicht zielführend, da diese für die Gerichte jedenfalls dann keine Bindungswirkung entfaltet, wenn der Inhalt nach Auffassung des Gerichts nicht dem Wortlaut der DBA-Regelung entspricht.¹¹⁾

Wie *Duss* ausführt, stellen sich in der Schweiz diese Auslegungsprobleme nach innerstaatlichem Recht nicht. In der Schweiz werden Aktiengesellschaften von einem Verwaltungsrat geleitet, der *ex lege* sowohl für die strategische als auch für die operative Unternehmensführung verantwortlich ist.¹²⁾ Die an die Verwaltungsräte gezahlten Vergütungen fallen bereits nach dem Wortlaut zur Gänze unter Art 16 OECD-MA.¹³⁾ *Duss* weist aber darauf hin, dass viele Schweizer Gesellschaften zusätzlich zum Verwaltungsratsmandat Arbeitsverträge für die operative Tätigkeit mit den Verwaltungsratsmitgliedern abschließen, damit die Vergütungen klar voneinander getrennt werden können. In dieser Konstellation würde auch die Schweiz die operative Tätigkeit als nichtselbständige Arbeit unter Art 15 OECD-MA subsumieren, während die Verwaltungsratsvergütungen für die strategische Unternehmensführung weiterhin unter Art 16 OECD-MA fallen.¹⁴⁾ In der Praxis schließt sich die Schweiz nach den Ausführungen von *Duss* in Einzelfällen aber auch bei Fehlen eines eigenen Arbeitsvertrags der Aufteilung der Vergütungen auf Art 15 OECD-MA und Art 16 OECD-MA an, um eine Doppelbesteuerung im Verständigungsverfahren zu vermeiden.¹⁵⁾

Wenn die Verwaltungsratsvergütungen dem Wortlaut nach auch die operative Tätigkeit umfassen, sieht *Lang* die Möglichkeit, dass dem deutschen Wortlaut „*Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen*“ insgesamt ein weites Verständnis beizulegen sein könnte. *Schmidjell-Dommes* kann einer solchen Auslegung nicht ohne Weiteres folgen, da die Hintergründe der Verhandlungen der Urfassung des Musterabkommens im Jahr 1963 nicht klar seien. So könnten die deutschen Verhandler damals davon ausgegangen sein, dass der Begriff „*director's fees*“ nach dem Verständnis der englischsprachigen Verhandler auch nur Aufsichtsratsvergütungen umfasst, ohne sich den Unterschieden im internationalen Gesellschaftsrecht bewusst zu sein.

Canete erklärt, dass das liechtensteinische Gesellschaftsrecht ähnlich wie in der Schweiz auch als monistisches System mit einem Verwaltungsrat ausgestaltet ist.¹⁶⁾ Auch Liech-

¹⁰⁾ Dennoch weisen einige deutsche DBA eine eigene Formulierung auf. Siehe dazu zB Art 16 Abs 2 DBA Deutschland – Dänemark: „*Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person oder mehrere solche Personen in ihrer Eigenschaft als nach dem Handelsrecht verantwortliche Leiter einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Gesellschaft beziehen, können im anderen Staat besteuert werden.*“

¹¹⁾ Diese Ansicht vertritt der deutsche BFH in seiner ständigen Rechtsprechung: BFH 2. 9. 2009, I R 111/08; 10. 6. 2015, I R 79/13.

¹²⁾ Siehe dazu Art 707 ff Schweizer Obligationenrecht (BBI 1911 I 845 idgF); *Sutter-Rüdiger*, Organisation des Schweizer Verwaltungsrats, in *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat² (2016) 1716 ff; *Hollauss*, Die Verwaltungsorgane von AGs in England, den USA, der Schweiz und Frankreich, GesRZ 2023, 7 (9 f). Die operative Tätigkeit kann durch den Verwaltungsrat an andere Personen delegiert werden. Allerdings verbleibt die „*Oberleitung der Gesellschaft*“ immer beim Verwaltungsrat, wodurch dieser kein reines Aufsichtsorgan ist und sich weiterhin von einem deutschen oder österreichischen Aufsichtsrat unterscheidet: *Brandis* in *Wassermeyer*, DBA (160. Lfg, 2023) Art 16 DBA Schweiz Rz 25.

¹³⁾ Art 16 OECD-MA lautet: „*Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, können im anderen Staat besteuert werden.*“ Vereinzelt wird in der Schweiz von dieser Ansicht aber auch abgewichen. Siehe dazu *Locher/Marantelli/Opel*, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz⁴ (2019) 626 f.

¹⁴⁾ Auch der BFH hat in seinem Urteil vom 14. 3. 2011, I R 29/10, erkannt, dass auf die Vergütungen aus dem Arbeitsvertrag eines Verwaltungsratsmitglieds Art 15 DBA Deutschland – Schweiz zur Anwendung kommt.

¹⁵⁾ Auch das Züricher Verwaltungsgericht hat im Urteil SB.2016.00118 vom 31. 5. 2017 zum DBA Schweiz – Australien nur die Vergütungen für Aufsichtsfunktionen unter Art 16 OECD-MA subsumiert, nicht dagegen die Entschädigungen für die Tätigkeit als CEO einer Gesellschaft. Siehe dazu auch *Locher/Marantelli/Opel*, Steuerrecht der Schweiz⁴, 627 mwN.

¹⁶⁾ Siehe dazu Art 344 ff des liechtensteinischen Personen- und Gesellschaftsrechts (LGBI 1926/004 idF LGBI 2022/227); *Linn* in *Wassermeyer*, DBA (160. Lfg, 2023) Art 15 DBA Liechtenstein Rz 3 f.

tenstein subsumiert Vergütungen von Verwaltungsräten unabhängig von einer Einstufung als Vergütung für eine operative oder überwachende Tätigkeit jedenfalls unter Art 16 OECD-MA. Nach innerstaatlichem Recht behält Liechtenstein eine 12%ige Quellensteuer auf solche Verwaltungsratsvergütungen ein, die an im Ausland ansässige Verwaltungsräte bezahlt werden.¹⁷⁾ In Bezug auf die für die Auslegung von Art 16 OECD-MA relevante Sprachfassung ist nach *Canete* im Verhältnis zu den anderen D-A-CH-Staaten hauptsächlich der Wortlaut der deutschen Sprachfassung als Auslegungsbasis heranzuziehen, da die Abkommen nur in Deutsch verhandelt werden.¹⁸⁾ Da Verwaltungsratsvergütungen explizit im Text der deutschen Fassung von Art 16 OECD-MA genannt werden, würde Liechtenstein aus diesem Grund auch auf das Recht zur Einhebung der 12%igen Quellensteuer auf diese Einkünfte bestehen.

Beim umgekehrten Fall eines in Liechtenstein ansässigen Vorstands eines deutschen oder österreichischen Unternehmens sieht *Canete* aber die Möglichkeit, dass der Auslegung des anderen Staates gefolgt wird. Im Falle der Schweiz können die Vergütungen aus der Vorstandstätigkeit eines in der Schweiz ansässigen Vorstands für ein deutsches Unternehmen bereits nach Art 15 Abs 4 DBA Deutschland – Schweiz in Deutschland besteuert werden.¹⁹⁾ Im Verhältnis zu Österreich wird bei einem österreichischen Vorstand nach *Duss* vermutlich der Auslegung von Österreich gefolgt werden. Für *Bruns* ist eine solche Ansicht nicht vertretbar: Die Vergütungen eines im Ausland tätigen Verwaltungsrats müssen seitens Deutschlands als Anwenderstaat im Sinne einer dem Art 3 Abs 2 OECD-MA entsprechenden Regelung in einem DBA weiterhin nach deutschem Recht beurteilt werden, und es kommt bei unterschiedlichem Verständnis zu einem Verständigungsverfahren. *Schmidjell-Dommes* folgt der Ansicht von *Bruns*, würde einer schweizerischen oder liechtensteinischen Einstufung von Verwaltungsratsvergütungen unter Art 16 OECD-MA aber im Rahmen des Verständigungsverfahrens zustimmen, weil diese vom Wortlaut der Bestimmung explizit erfasst sind. Im Übrigen werden die Abkommen Österreichs mit der Schweiz und mit Deutschland gerade neu verhandelt, wobei ua auch die Thematik des Art 16 OECD-MA adressiert werden könnte.²⁰⁾ *Lang* schließt die Diskussion mit dem Hinweis darauf, dass dem Quellenstaat für Vorstandsvergütungen in Art 16 Abs 2 des aktuellen DBA Deutschland explizit ein Besteuerungsrecht eingeräumt wird.²¹⁾

II. Grenzüberschreitende Homeoffice-Tätigkeit im öffentlichen Dienst

1. Sachverhalt

Ein Angestellter des öffentlichen Dienstes des Staates A, der im Staat B mit seiner Familie ansässig ist, ist bislang jeden Tag über die Grenze in ein grenznahe Amt in A gependelt.

¹⁷⁾ Art 24 Abs 2 lit b iVm Art 25 Abs 1 und 3 des liechtensteinischen Steuergesetzes (LGBI 2010/340 idF LGBI 2022/232). Siehe auch *Hosp/Langer*, Steuerstandort Liechtenstein (2011) 75 ff.

¹⁸⁾ Wird in den Verhandlungen nur Deutsch als authentische Sprachfassung festgelegt, wäre gemäß Art 33 Abs 2 WVK eine Vertragsfassung in einer anderen Sprache kein authentischer Wortlaut und damit bei der Auslegung des Vertrags nicht zu berücksichtigen. *Lang*, IStR 2011, 403 (407 f), sieht die Berücksichtigung der Originalfassungen für die Abkommensauslegung aber bereits aufgrund von Art 31 Abs 1 und 3 WVK geboten.

¹⁹⁾ Siehe Art 15 Abs 4 DBA Deutschland – Schweiz: „*Vorbehaltlich des Artikels 15 a kann eine natürliche Person, die in einem Vertragsstaat ansässig, aber als Vorstandsmitglied, Direktor, Geschäftsführer oder Prokurist einer in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Kapitalgesellschaft tätig ist, mit den Einkünften aus dieser Tätigkeit in diesem anderen Staat besteuert werden, sofern ihre Tätigkeit nicht so abgegrenzt ist, daß sie lediglich Aufgaben außerhalb dieses anderen Staates umfaßt. Besteuert dieser andere Vertragsstaat diese Einkünfte nicht, so können sie in dem Staat besteuert werden, in dem die natürliche Person ansässig ist.*“

²⁰⁾ Siehe dazu auch die vom Ministerrat am 18. 1. 2023 gewährten Verhandlungsvollmachten 44/10 MRV (Deutschland) und 44/11 MRV (Schweiz).

²¹⁾ Art 16 Abs 2 DBA Deutschland lautet: „*Ungeachtet der Artikel 14 und 15 dürfen Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Geschäftsführer oder als Vorstandsmitglied einer Gesellschaft bezieht, die in dem anderen Vertragsstaat ansässig ist, im anderen Staat besteuert werden.*“

Nun darf er zwei Drittel seiner wöchentlichen Arbeitszeit von zu Hause (Homeoffice) aus arbeiten.

2. Diskussion

Art 19 OECD-MA erfasst Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen sowie Ruhegehälter für Tätigkeiten im öffentlichen Dienst.²²⁾ Art 19 OECD-MA sieht als Rechtsfolge grundsätzlich die Zuweisung des ausschließlichen Besteuerungsrechts an den Staat vor, der die Aufwendungen zu tragen hat. Dies ist der sogenannte Kassenstaat.²³⁾ Die historische Begründung der Kassenstaatsregelung liegt in der gegenseitigen Rücksichtnahme der beiden Vertragsstaaten, wonach die Tätigkeit im Dienst des einen Vertragsstaates nicht durch den anderen Vertragsstaat besteuert werden soll.²⁴⁾ Eine Ausnahme von der Kassenstaatsregelung sieht Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA für Ortskräfte vor. Dabei wird bei Ortskräften eine engere Verbindung zum Ansässigkeitsstaat als zum Kassenstaat angenommen.²⁵⁾ Kriterien für Ortskräfte nach Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA sind neben der Tätigkeit für den Vertragsstaat, die Staatsangehörigkeit der Person sowie die Tatsache, dass die Person nicht ausschließlich wegen der Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat ansässig geworden ist.²⁶⁾ Demnach sind Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen von Ortskräften im Ansässigkeitsstaat zu besteuern.²⁷⁾

Bruns verweist auf die zunehmende Mobilität der öffentlich Bediensteten und die dadurch in der Praxis verstärkt oder neu entstandenen Auslegungskonflikte. Zunächst pendelte der Bedienstete im Fallbeispiel stets über die Grenze, und das Besteuerungsrecht nach Art 19 Abs 1 OECD-MA stand ausschließlich dem Kassenstaat zu. Nur soweit die Ortskräfteklausele iSd Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA einschlägig ist, weicht die Zuweisung des Besteuerungsrechts vom Kassenstaatsprinzip ab.²⁸⁾ Historisch waren von der Ortskräfteklausele insbesondere Berufsgruppen wie Pförtner und Fahrer der Botschaften erfasst; im Fallbeispiel der deutschen Botschaft in Wien. Diese Bediensteten haben immer in Österreich gelebt und sind österreichische Staatsbürger. Folglich hat der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die Vergütungen dieser Ortskräfte. Im Fallbeispiel arbeitet der öffentlich Bedienstete nunmehr zum Teil im Homeoffice, und durch diese teilweise Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat ist die Ortskräfteklausele nunmehr einschlägig. Der Tatbestand der Ortskräfteklausele ist sowohl aufgrund der Ansässigkeit als auch der Staatsangehörigkeit erfüllt. Rechtsfolge der Ortskräfteklausele ist, dass die Vergütungen nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen. Fraglich ist, ob es sich hierbei um eine „Entweder/Oder“-Bestimmung handelt und somit die gesamte Vergütung im Ansässigkeitsstaat zu besteuern ist, oder nur der Anteil, der auf das Homeoffice entfällt. Die deutsche Verwaltungsauffassung, bestätigt durch ein Urteil des FG Berlin-Brandenburg,²⁹⁾ nimmt eine Aufteilung vor, wonach nur für die tatsächlich im Homeoffice verbrachte Zeit das Besteuerungsrecht im Ansässigkeitsstaat liegt. Das Besteuerungsrecht für den übrigen Teil verbleibt beim Kassenstaat.³⁰⁾ Das Homeoffice bewirkt somit,

²²⁾ Vgl dazu zB *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 1.

²³⁾ *Wassermeyer/Drüen* in *Wassermeyer*, DBA (160. Lfg, 2023) Art 19 Rz 1.

²⁴⁾ Tz 1 OECD-MK 2017 zu Art 19 OECD-MA; kritisch *Lang*, *Wohin geht das Internationale Steuerrecht?* IStR 2005, 289 (294); *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 1.

²⁵⁾ *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶ (2015) Art 19 Rz 30.

²⁶⁾ *Ismer/M. Blank* in *Reimer/Rust*, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions⁵ (2022) Art 19 Rz 56; *Schmidjell-Dommes* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA², Art 19 Rz 3.

²⁷⁾ *Schaumburg/Häck* in *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht⁴ (2017) Rz 19.462.

²⁸⁾ *Wassermeyer/Drüen* in *Wassermeyer*, DBA (160. Lfg, 2023) Art 19 Rz 61, gehen bei der Ortskräfteklausele von einer *lex specialis* gegenüber Art 19 Abs 1 lit a OECD-MA aus. Daraus folgt, dass alle Sachverhalte, die alle Tatbestandsvoraussetzungen der Ortskräfteklausele erfüllen, darunter fallen.

²⁹⁾ FG Berlin-Brandenburg 1. 9. 2021, 16 K 11167/20.

³⁰⁾ Dementsprechend sind die Vergütungen wie bei Art 15 im zeitlichen Verhältnis (*pro rata temporis*) der Dienstzeit im Ansässigkeitsstaat zur Dienstzeit außerhalb des Ansässigkeitsstaates aufzuteilen, wenn der Steuerpflichtige auch außerhalb des Ansässigkeitsstaates tätig war. Siehe dazu *Dürschmidt* in *Vogel/Lehner*, DBA⁶, Art 19 Rz 31.

dass nicht mehr umfassend das Kassenstaatsprinzip greift.³¹⁾ Andere Finanzverwaltungen, so etwa die Finanzverwaltung der Niederlande, vertreten dagegen die Rechtsauffassung, dass es sich um eine „Entweder/Oder“-Bestimmung handelt, die das Besteuerungsrecht im Ergebnis immer nur einem der Vertragsstaaten zuweist.³²⁾

Schmidjell-Dommes schließt sich grundsätzlich der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung an, dass eine Aufteilung erfolgen müsse. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut der Bestimmung. Ob dies steuerpolitisch so gewollt ist, bleibt fraglich. Einer abgeleiteten „Entweder/Oder“-Bestimmung, wie sie von den Niederlanden vertreten wird, kann derzeit nicht gefolgt werden. Nach dieser Ansicht würde es bei einer Homeoffice-Tätigkeit wie bei echten Ortskräften zu einer vollen Besteuerung durch den Ansässigkeitsstaat kommen. Wenn man aber davon ausgeht, dass es sich beim Homeoffice eben um eine tageweise Leistung handelt und nicht um eine Tätigkeit, die ausschließlich vom Homeoffice aus erbracht wird, dann könnte auch gegen eine Aufteilung argumentiert werden. Der Wortlaut der Bestimmung ist dazu aber aus Sicht von *Schmidjell-Dommes* nicht weit genug, sodass dieses Ergebnis erst durch ein entsprechendes Gerichtsverfahren oder eine Konsultation erreicht werden kann, wenn die Homeoffice-Tätigkeit in einem gewissen Umfang erbracht wird. Im Ergebnis legt *Schmidjell-Dommes* das Wort „wenn“ in Art 19 Abs 1 OECD-MA dahingehend aus, dass nur für die im Homeoffice verbrachte Zeit ein Besteuerungsrecht besteht und daher eine Aufteilung erfolgen muss.

Lang hält fest, dass, wenn man sich ausschließlich auf das „wenn“ im Wortlaut konzentriert, man zu einer absurden Situation käme, die mit dem Telos der Regelung nicht vereinbar sei. So würde man dem Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht für die gesamten Einkünfte zuweisen, selbst wenn man nur einen Tag zu Hause arbeitet. Darüber hinaus wird in Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA auf akzessorische Tätigkeiten abgestellt, die auf diese Konstellation nicht anwendbar seien.

Schmidjell-Dommes räumt ein, dass man sich die Frage stellen müsse, was der Wortlaut „wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden“ bedeutet. Fraglich sei sodann, ab welchem Tätigkeitsausmaß im Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht auf diesen (zur Gänze) übergehe. Kommt man zum Ergebnis, dass nur bei einer 100%igen Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat davon auszugehen sei, dass diesem das Besteuerungsrecht zustehe, würde es etwa bei zwei Tagen Homeoffice pro Woche zu keinem Wechsel des Besteuerungsrechts kommen. Das österreichische BMF sieht in Art 19 Abs 1 OECD-MA aber keine „Entweder/Oder“-Vorschrift, sondern nimmt – ungeachtet des Wortlauts – eine Aufteilung je nach Ausmaß der Homeoffice-Tätigkeit vor.

Duss schließt sich der Meinung seiner Vorrednerinnen an. Durch die Erfüllung des Tatbestands der Ortskräfteklausele habe der Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht. Denkbar sei eine Situation wie bei einer Lehrerin im Grenzgebiet, die den größten Teil ihres Unterrichts zu Hause und nur einen kleinen Teil in der Schule vorbereite. In einer solchen Konstellation hat die Schweiz bisher keine Aufteilung vorgenommen. In diesem Fall wäre auf die Hauptleistung abzustellen und damit entscheidend, wo diese erbracht wird. Vorbereitungsarbeiten oder Korrekturen von Prüfungen wären nicht zu berücksich-

³¹⁾ Damit hat der Kassenstaat kein Besteuerungsrecht mehr an den Einkünften des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat und muss diese freistellen. Siehe *Wassermeyer/Drüen* in *Wassermeyer*, DBA (160. Lfg, 2023) Art 19 Rz 86.

³²⁾ Die Niederlande haben eine Observation zum OECD-MK 2017 abgegeben: „[...] *Apportionment of pension payments on the base of the relative source of the pension entitlements, private or government employment, is in the Netherlands view also possible if pension rights are transferred from a public pension scheme to a private scheme.*“ Siehe dazu Tz 8 OECD-MK 2017 zu Art 19 OECD-MA 2017. Derzeit ist vor einem niederländischen Finanzgericht ein Verfahren anhängig, in dem es um die Aufteilung des Besteuerungsrechts bei Einkünften aus dem öffentlichen Dienst geht, wobei insbesondere fraglich ist, ab welcher Anzahl von Homeoffice-Tagen das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zufällt.

tigen. Sollte die Person jedoch, wie im Grundsachverhalt gegeben, planmäßig im Homeoffice tätig sein, dann wäre in diesem Fall eine Aufteilung erforderlich.

Canete verweist auf eine historische Auslegung von Art 19 OECD-MA. Diese Abkommensbestimmung sei zu einer Zeit entstanden, als Homeoffice-Tätigkeiten im öffentlichen Dienst noch nicht denkbar waren.³³⁾ Daher sei hier auf den Sinn und Zweck der Regelung des Art 19 abzustellen.³⁴⁾ Demnach wäre das Kassenstaatsprinzip anzuwenden. Im Laufe der Jahre wurde eine Ausnahme für Ortskräfte geschaffen.³⁵⁾ Der Fokus lag hier auf Hilfstätigkeiten für Botschaften und konsularische Vertretungen.³⁶⁾ Wenn nur der Wortlaut beachtet wird, ist eine umfassendere Auslegung denkbar, aus historischer Sicht ist eine solche jedoch abzulehnen. Vielmehr sollte der Anwendungsbereich der Ortskräfteklausel eingeschränkt gesehen werden und weiterhin dem Kassenstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zukommen.

III. Gastprofessur

1. Sachverhalt

Eine Universitätsprofessorin, die in Staat A ansässig und auch dort an einer Universität einen Lehrstuhl innehält, bekommt eine Gastprofessur für eine Vorlesungsreihe in Staat B. Diese bereitet sie in Staat A vor (Räumlichkeiten der Heimatuni und Homeoffice). Nur zur Vorlesung selbst reist sie in den Staat B. Zumeist verweilt sie an diesen Tagen nur für zwei bis drei Stunden in Staat B und ist auch an diesen Tagen für ein paar Stunden in Staat A für ihre Heimatuniversität tätig.

2. Diskussion

Bruns weist darauf hin, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit in Staat A liegt. Dadurch stellt sich die Frage, ob Art 19 OECD-MA für diese Fallkonstellation eine angemessene Rechtsfolge anordnet. Denn die Stippvisiten im Staat B führen nach dem Wortlaut von Art 19 OECD-MA bereits zu einer Anwendung der Ortskräfteklausel und in der Folge zu einer Aufteilung.³⁷⁾ Dieselbe Problematik ergibt sich zB bei einem Fahrer einer Botschaft, der lediglich für eine Woche in den Kassenstaat zu einer Fahrerschulung fährt. Auch dieser Aufenthalt führt dazu, dass das Besteuerungsrecht anteilig aufzuteilen ist. Unter Beibehaltung des Wortlauts, der insoweit eindeutig ist, ist aber in der Tat auf den tatsächlichen Zeitraum der Tätigkeit im jeweiligen Vertragsstaat abzustellen, und das Besteuerungs-

³³⁾ Der heutige Abkommenstext zu Art 19 OECD-MA stammt aus dem OECD-MA 1963 und wurde in späteren Musterabkommen nur geringfügig angepasst, wobei bereits die Musterabkommen der *League of Nations* ähnliche Regelungen enthielten. Siehe dazu *Pistone*, Articles 19(1), 19(3) and 28: Government Service and Members of Diplomatic Missions and Consular Posts, in *IBFD*, Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics (Zugriff am 31. 3. 2023).

³⁴⁾ *Lang*, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions² (2010) Rz 64 ff, verweist auf eine autonome Interpretation der Abkommensnorm. Als Auslegungsmethoden werden die grammatikalische, systematische, teleologische und historische Auslegung der DBA-Begriffe in Betracht gezogen. Vgl dazu *Bleckmann*, Grundprobleme und Methoden des Völkerrechts (1982) 89; *Burgstaller/Lang*, Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2006) 19 f.

³⁵⁾ Die Sonderregelung für Ortskräfte wurde mit dem OECD-MA 1977 eingeführt. Siehe dazu *Pistone*, Articles 19(1), 19(3) and 28, in in *IBFD*, Global Tax Treaty Commentaries, Global Topics (Zugriff am 31. 3. 2023).

³⁶⁾ Tz 2 OECD-MK zu Art 19 OECD-MA, mit Verweis auf das Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen, jedoch mit dem Zusatz, dass Art 19 nicht für die Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen selbst gilt, „[...] the Article is not intended to restrict the operation of any rules originating from international law in the case of diplomatic missions and consular posts (see Article 28) but deals with cases not covered by such rules“; sowie Tz 4 OECD-MK zu Art 19 OECD-MA: „[...] remuneration paid to certain categories of personnel of foreign diplomatic missions and consular posts, who are permanent residents or nationals of that State“.

³⁷⁾ Wird die Arbeit nur oder auch im Kassenstaat ausgeübt, ist insoweit nicht Art 19 Abs 1 lit b, sondern nur Art 19 Abs 1 lit a anzuwenden. Die Einkünfte sind gegebenenfalls aufzuteilen und zum Teil in dem einen und zum Teil in dem anderen Vertragsstaat zu besteuern. Siehe dazu *Wassermeyer/Drüen* in *Wassermeyer*, DBA (160. Lfg, 2023) Art 19 Rz 77.

recht ist insoweit aufzuteilen.³⁸⁾ Es stellt sich jedoch die Frage, ob es sachgerecht sein könnte, eine ausdrückliche Bagatellgrenze in Art 19 OECD-MA aufzunehmen. Diese könnte nicht nur für Ortskräfte gelten, die eine geringfügige Zeit im Kassenstaat oder in einem Drittstaat tätig sind, sondern auch für den spiegelbildlichen Fall der sogenannten versehentlichen Ortskräfte, die grundsätzlich jeden Tag über die Grenze pendeln und nur eine geringfügige Zeit im Ansässigkeitsstaat oder einem Drittstaat tätig sind.

Canete geht davon aus, dass zwei Dienstverhältnisse vorliegen. Bei isolierter Betrachtung des Dienstverhältnisses zur Universität in B und enger Auslegung des Art 19 Abs 1 lit b OECD-MA (nur für Hilfstätigkeiten für Botschaften und konsularische Vertretungen) kommt man zu dem Ergebnis, dass die Ortskräfteklausel nicht anwendbar ist und daher dem Kassenstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht zusteht.

Schmidjell-Dommes schließt sich den Ausführungen von *Canete* an. Offen bleibe die Frage, was die eigentliche Leistung der Universitätsprofessorin sei: die Vorbereitung auf die Vorlesung oder nur die Vorlesung selbst.³⁹⁾ Der Vertrag wird wahrscheinlich keine Informationen über die notwendige Vorbereitung enthalten. Die Vergütung wird die Universitätsprofessorin ausschließlich für die tatsächliche Vorlesung erhalten.⁴⁰⁾ Dies spiegelt auch die Auffassung der österreichischen Verwaltung wider, dass die Tätigkeit der Lehrenden ihre Wirkung im Hörsaal entfaltet.⁴¹⁾ Auf die Vorbereitungszeit wird daher nicht abgestellt, sodass das Besteuerungsrecht beim Kassenstaat verbleibt. *Duss* stimmt zu, dass die Durchführung der Lehrtätigkeit entscheidend ist.

Lang merkt an, dass man zu Abgrenzungsfällen komme, wie zB bei dem Finanzbeamten, der sich im Wohnsitzstaat auf den Akt vorbereite und im Kassenstaat die Berufungsverhandlungen führe. Nach der gleichen Logik könnte man keinen Unterschied zur Universitätsprofessorin erkennen. *Schmidjell-Dommes* weist auf den Unterschied hin, dass der Finanzbeamte die Vergütung für seine 40-Stunden-Tätigkeit erhält und dabei nicht auf die Produktivität der Person abgestellt wird. Die Universitätsprofessorin hingegen erhält ihre Vergütung für die Vorlesung im Hörsaal.

IV. Betriebsstätte durch ausschließliche Homeoffice-Tätigkeit

1. Sachverhalt

Ein Unternehmen X in Staat A bietet weltweit eine telefonische bzw internetgestützte Beratungshotline über eine weltweite Telefonnummer und eine Website an. Die Beratungsleistung wird jeweils im direkten Kundenkontakt von Arbeitskräften in den Staaten B, C und D (in verschiedenen Zeitzonen) erbracht, die ausschließlich aus dem Homeoffice mittels vom Arbeitgeber gestellter Telefone und Computer arbeiten. Es bestehen keine Mietverträge des Unternehmens über Wohnräume seiner Angestellten. Das Unternehmen hält in den Staaten B, C und D keine Büroräume für Mitarbeiter bereit. Das Unternehmen X unterhält nur am Verwaltungssitz in Staat A Büroräume, in denen die Kommunikationsinfrastruktur des Unternehmens organisiert und betrieben wird und wo die Materialien und Informationen (in Datenbanken) zusammengestellt werden, die die Mitarbeiter in B, C und D im Kundenkontakt verwenden. Fraglich ist, ob das Unternehmen X in den Staaten B, C und D über Betriebsstätten verfügt.

2. Diskussion

Der vorliegende Fall hat die Besonderheit, dass überhaupt kein Anhaltspunkt zur Hauptniederlassung des Unternehmens besteht, weil den Arbeitnehmern weder zurzeit noch

³⁸⁾ BFH 29. 1. 1986, I R 22/85; 5. 10. 1994, I R 67/93; 25. 11. 2014, I R 27/13.

³⁹⁾ *Schmidjell-Dommes* führt aus, dass die Universitätsprofessorin einerseits gänzlich ohne Vorbereitung die Vorlesung im Hörsaal abhalten könne oder sich andererseits wochenlang vorbereiten muss.

⁴⁰⁾ EAS 3015 vom 18. 11. 2008.

⁴¹⁾ VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0132; 26. 5. 1999, 98/13/0138; 19. 4. 2006, 2002/13/0202; *Rabensteiner*, Vortragstätigkeit wird schwerpunktmäßig nicht im Arbeitszimmer ausgeübt, SWK 10/1999, 245.

in Zukunft jemals ein Arbeitsplatz in der Hauptniederlassung des Unternehmens zur Verfügung gestellt wird.⁴²⁾ *Bruns* weist darauf hin, dass die Bundesregierung zu der Frage der Betriebsstättenbegründung mittels Homeoffice in einigen Fällen auf ein erhöhtes Risiko hingewiesen hat, dass eine Betriebsstätte aufgrund der Homeoffice-Tätigkeit des Arbeitnehmers begründet wird.⁴³⁾ Ob tatsächlich eine Betriebsstätte vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden. Kern der Positionierung der deutschen Finanzverwaltung ist die Maßgeblichkeit des Kriteriums der Verfügungsmacht.⁴⁴⁾ Eine faktische Verfügungsmacht ist nicht ausreichend, es muss eine formal-rechtliche Verfügungsmacht des Arbeitgebers bestehen. Somit wird auch der Fall des ausschließlichen Homeoffice nicht in allen Ausprägungen zu einer Betriebsstätte führen.⁴⁵⁾ Der Arbeitgeber hat nicht zwingend mehr Verfügungsmacht über die Wohnungen der Arbeitnehmer als bei vergleichbaren Arbeitnehmern, die zwar teilweise im Homeoffice arbeiten, aber zusätzlich einen Arbeitsplatz am Sitz des Unternehmens zur Verfügung gestellt bekommen.⁴⁶⁾ In der Praxis wird dennoch ein höheres Risiko bestehen, da es *Bruns* zufolge schwer vorstellbar ist, dass bei ausschließlichem Homeoffice überhaupt keine Verfügungsmacht des Unternehmens besteht, wenn dieses zB jegliches Arbeitsmaterial zur Verfügung stellt.⁴⁷⁾ Das Unternehmen könnte dann zumindest potenziell über den Arbeitsplatz des Arbeitnehmers verfügen. Andererseits wird für manche Tätigkeiten nicht einmal ein Arbeitsplatz benötigt,⁴⁸⁾ diese können auch am Küchentisch oder im Café ausgeübt werden.⁴⁹⁾ Darüber hinaus wird gegebenenfalls in Arbeitsverträgen klargestellt, dass der Arbeitgeber kein Betretungsrecht der Wohnung hat. Nach Ansicht von *Bruns* kann daher aus deutscher Sicht im Fall des ausschließlichen Homeoffice derzeit nicht generell darauf geschlossen werden, ob in einem konkreten Sachverhalt eine Betriebsstätte angenommen werden kann oder nicht.

Die Beurteilung, ob eine Homeoffice-Betriebsstätte vorliegt, muss aus Sicht von *Bruns* nach deutschem Recht erfolgen.⁵⁰⁾ Auf die Qualifikation im anderen Staat kommt es im ersten Schritt nicht an. Bei unterschiedlicher Auslegung wäre daher als zweiter Schritt

⁴²⁾ Tz 12 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017 stellt auf die „effective power to use that location“ ab.

⁴³⁾ BT-Drs 20/3006 vom 2. 8. 2022.

⁴⁴⁾ Tz 18 OECD-MK zu Art 5 OECD-MA; dazu EAS 3415 vom 27. 6. 2019.

⁴⁵⁾ Vgl dazu *Loukota/Jirousek/Schmidjell-Dommes*, Internationales Steuerrecht I/121, Z 00 Rz 197.

⁴⁶⁾ Tz 18 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA führt dazu aus: „Even though part of the business of an enterprise may be carried on at a location such as an individual's home office, that should not lead to the automatic conclusion that that location is at the disposal of that enterprise simply because that location is used by an individual (e.g. an employee) who works for the enterprise. Whether or not a home office constitutes a location at the disposal of the enterprise will depend on the facts and circumstances of each case. In many cases, the carrying on of business activities at the home of an individual (e.g. an employee) will be so intermittent or incidental that the home will not be considered to be a location at the disposal of the enterprise (see paragraph 12 above). Where, however, a home office is used on a continuous basis for carrying on business activities for an enterprise and it is clear from the facts and circumstances that the enterprise has required the individual to use that location to carry on the enterprise's business (e.g. by not providing an office to an employee in circumstances where the nature of the employment clearly requires an office), the home office may be considered to be at the disposal of the enterprise.“

⁴⁷⁾ Siehe zB auch *Stanek*, Zur Verfügungsmacht im Betriebsstättenbegriff des § 29 Abs 1 BAO, ÖStZ 2019, 461 (462 f); S. *Bendlinger/V. Bendlinger*, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, 436 (436 ff).

⁴⁸⁾ Tz 4 OECD-MK 1977 zu Art 5 OECD-MA 1977, wo erstmals die Wortfolge „certain amount of space at its disposal“ verwendet wurde. Zum Kriterium der Verfügungsmacht in der jüngsten Kommentarfassung siehe Tz 10 bis 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁴⁹⁾ Die Arbeit im Café stellt in manchen Staaten kein Homeoffice, sondern *mobile working* dar. Homeoffice ist in diesen Staaten ausschließlich in der eigenen Wohnung möglich. Die Frage der Verfügungsmacht ist in Fällen des *mobile working* noch schwieriger zu beantworten, da der Arbeitnehmer örtlich in keiner Weise an einen Arbeitsplatz gebunden ist. Daher wurde das Thema nicht weiter vertieft. Ausführlich zum Thema *mobile working* siehe S. *Bendlinger*, Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2021, 450.

⁵⁰⁾ BFH 4. 6. 2008, I R 30/07; 4. 7. 2012, II R 38/10; *Rasch/Rosenberger/Brülisauer*, Auswirkungen dezentraler Homeoffice-Tätigkeiten auf die Betriebsstättenbegründung, Gewinnzuordnung und die Besteuerung der Arbeitnehmer, IStR-Beih 2021, 1; hier wird auf den Betriebsstättenbegriff iSd § 12 AO abgestellt.

ein Verständigungsverfahren einzuleiten, in dem sich die Vertragsstaaten um eine Einigung bemühen. Für *Bruns* wäre ein internationaler Konsens wünschenswert. Wie eine solche Lösung aussehen könnte, ist der anstehenden Diskussion auf internationaler Ebene vorbehalten. Denkbar ist, dass auf Basis eines internationalen Konsenses eine Anpassung des OECD-MK oder der Abschluss von Konsultationsvereinbarungen erfolgt, mit dem Nachteil, dass diese Materialien nach aktueller Rechtsprechung in Deutschland keine zwingende Bindungswirkung für die Vertragsstaaten entfalten. Auch Art 5 OECD-MA könnte um einen neuen Absatz ergänzt werden, wobei dann die Herausforderung zu bewältigen ist, diesen in die bestehenden DBA zu integrieren. Das MLI hat aus Sicht von *Bruns* in der Praxis keine zeitnahe Anpassung aller DBA bewirkt. Auch die Neuverhandlung aller DBA ist in einer überschaubaren Zeitspanne nicht realistisch. Ein DBA-Anwendungsgesetz auf nationaler Ebene könnte eine denkbare Lösung sein, um einen internationalen Konsens jedenfalls unilateral rechtssicher festzulegen, würde aber einen internationalen Konsens zur Homeoffice-Betriebsstätte voraussetzen. Ansonsten schafften unilaterale Maßnahmen neue Friktionen.

Auch aus liechtensteinischer Sicht wird nach Ansicht von *Canete* für das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte auf die Verfügungsmacht des Arbeitgebers über den Wohnraum des Arbeitnehmers abgestellt. Allerdings existiert in Liechtenstein aktuell keine Verwaltungspraxis, die darauf abstellt, ob den Arbeitnehmern am Standort des Unternehmens Arbeitsplätze zur Verfügung gestellt werden oder nicht. Für die Verfügungsmacht kommt es rein auf die Tatsache an, ob der Arbeitgeber jederzeit Zutritt zu den Räumlichkeiten der Arbeitnehmer hat, was in den meisten Fällen wohl verneint werden kann. Dadurch wird aus liechtensteinischer Sicht in der Regel keine Betriebsstätte vorliegen, wenn Arbeitnehmer im Homeoffice arbeiten. Diese Ansicht wird auch durch die administrativen Schwierigkeiten bei der steuerlichen Erfassung von Einkünften aus einer Homeoffice-Betriebsstätte weiter bestärkt. So stellt sich die Frage, welche Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet und in welchem Staat allfällige stille Reserven besteuert werden. Es ist auch unklar, welche Folgen ein Umzug eines Arbeitnehmers auslöst. *Canete* sieht in Zukunft die Frage, ob Arbeitnehmer im Homeoffice nicht eventuell wie freie Dienstnehmer behandelt werden könnten, die zwar für sozialversicherungsrechtliche Zwecke beim Unternehmen angestellt sind, aber selbständige Einkünfte erzielen. Dadurch würde sich die Frage der Homeoffice-Betriebsstätte nicht mehr stellen.⁵¹⁾ Derzeit ist aber auch in Liechtenstein das Vorliegen einer Betriebsstätte im Einzelfall zu prüfen, wobei nach Ansicht von *Canete* im Regelfall wohl keine Betriebsstätte vorliegen wird.⁵²⁾

Schmidjell-Dommes erläutert, dass das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte in der österreichischen Verwaltungspraxis ua anhand des Anteils der im Homeoffice verbrachten Arbeitszeit berechnet wird.⁵³⁾ Bei einer Tätigkeit von maximal 25 % im Homeoffice wird in der Regel keine Betriebsstätte angenommen, bei einer Tätigkeit von über 50 % im Homeoffice ist mit höherer Wahrscheinlichkeit mit einer Betriebsstätte zu rechnen.⁵⁴⁾ Dazwischen und unter Berücksichtigung der jeweiligen besonderen Umstände ist das Ergebnis vom Einzelfall abhängig. Zu berücksichtigen ist auch, ob eine Hilfstätigkeit

⁵¹⁾ Es müsste aber weiterhin das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte nach Art 5 Abs 5 und 6 OECD-MA geprüft werden.

⁵²⁾ Das liechtensteinische Steuergesetz (Gesetz vom 23. 9. 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern, LGBl 2010/340) definiert in Art 2 Abs 1 lit a SteG die Betriebsstätte als „[...] jede feste Geschäftseinrichtung, durch die die wirtschaftliche Tätigkeit eines Unternehmens oder eines freien Berufes ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere: 1. der Ort der tatsächlichen Verwaltung; 2. eine Zweigniederlassung; 3. eine Geschäftsstelle; 4. eine Fabrikationsstätte; 5. eine Ein- oder Verkaufsstelle; 6. eine Werkstätte; 7. eine Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen; 8. eine Stätte der Nutzbarmachung von Wasserkräften; 9. eine Bauausführung oder Montage, deren Dauer sechs Monate überschreitet. Ein Versicherungsunternehmen verfügt auch dann über eine inländische Betriebsstätte, wenn es im Inland Prämieinnahmen erzielt; [...]“.

⁵³⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013 und Rz 262 VPR 2021.

⁵⁴⁾ EAS 3323 vom 8. 4. 2013; EAS 3415 vom 27. 6. 2019; Rz 262 VPR 2021.

oder Tätigkeit vorbereitender Art gemäß Art 5 Abs 4 lit e OECD-MA im Homeoffice erbracht wird, welche jedenfalls nicht zu einer Betriebsstätte führen würde.⁵⁵⁾ Aus Sicht von *Schmidjell-Dommes* spielt das Vorhandensein eines Arbeitsplatzes beim Arbeitgeber in der Einzelfallentscheidung ebenfalls eine wichtige Rolle. Wenn kein Arbeitsplatz vorhanden ist, verlangt der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer die Erbringung von Leistungen im Homeoffice. Dadurch hat der Arbeitgeber zumindest ausreichend Verfügungsmacht über die Wohnung, um den Arbeitnehmer dazu anzuhalten, ausschließlich von dort aus zu arbeiten. Die Erbringung der Tätigkeit zu 100 % im Homeoffice würde aus den genannten Gründen daher im Regelfall zu einer Homeoffice-Betriebsstätte führen. Darauf folgend stellt sich die von *Canete* aufgebrachte Frage der Gewinnzurechnung, welche aber in Österreich bereits in (unveröffentlichten) *advanced rulings* aufgegriffen wurde.

Auch *Duss* führt aus, dass in der Schweiz zur Beurteilung des Vorliegens einer Homeoffice-Betriebsstätte auf die Verfügungsmacht des Unternehmens abgestellt wird.⁵⁶⁾ Die OECD hat sich zu der ausschließlichen Tätigkeit im Homeoffice auch im Musterkommentar geäußert.⁵⁷⁾ Der Kommentar geht in diesem Fall von dem Bestehen einer Verfügungsmacht aus. Da keine Bemerkungen zu der Kommentierung gemacht wurden, geht *Duss* davon aus, dass zumindest in diesem Fall ein gewisser internationaler Konsens besteht. Darüber hinaus wird der Arbeitgeber den Arbeitnehmern die Arbeit im Homeoffice wohl auch direkt oder indirekt (zusätzlich) vergüten, da die Arbeitnehmer erhöhte Wohnkosten durch das Homeoffice haben.⁵⁸⁾ Im Falle der ausschließlichen Tätigkeit im Homeoffice liegt aus Sicht von *Duss* daher eine gewisse Verfügungsmacht des Arbeitgebers über den Wohnraum des Arbeitnehmers vor.⁵⁹⁾

⁵⁵⁾ EAS 3415 vom 27. 6. 2019; EAS 2754 vom 24. 8. 2006; EAS 849 vom 28. 3. 1996; Tz 19 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA; S. *Bendlinger*, SWI 2021, 450 (452 ff).

⁵⁶⁾ Das Schweizer Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. 12. 1990, SR 642.11, enthält eine Definition der Betriebsstätte in Art 4 Abs 2 DBG (für natürliche Personen) und Art 51 Abs 2 DSG (für juristische Personen, ohne die Formulierung „oder ein freier Beruf“): „Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer.“

⁵⁷⁾ Siehe Tz 18 OECD-MK 2017 zu Art 5 OECD-MA 2017.

⁵⁸⁾ Für *Lang* ist dieses Argument nicht überzeugend, da höhere Wohnkosten teilweise auch ohne Homeoffice im Gehalt von Arbeitgebern berücksichtigt werden. So sind zB die Gehälter in London oder Zürich deutlich höher als in Österreich, weil dort auch die Wohnkosten ein entsprechend höheres Niveau erreichen. Daher spricht diese zusätzliche Vergütung für *Lang* – soweit sie tatsächlich vorliegen sollte – nicht zwingend für eine Verfügungsmacht des Arbeitgebers über den Wohnraum des Arbeitnehmers, vgl auch dazu EAS 3392 vom 6. 11. 2017.

⁵⁹⁾ Vgl dazu VwGH 22. 6. 2022, 2020/13/0004: „Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Möglichkeit der Mitbenutzung eines Schreibtisches in Büroräumlichkeiten eines anderen Steuerpflichtigen nicht ausreichend, um die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung zu bejahen.“

Steuerpflicht von Gemeinden

Entscheidung: EuGH 30. 3. 2023, *Gmina L*, C-616/21.

Normen: Art 2 Abs 1, Art 9 Abs 1 und Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL.

Art 2 Abs 1, Art 9 Abs 1 und Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL sind dahin auszulegen, dass es keine der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung darstellt, wenn eine Gemeinde von einem Unternehmen zugunsten derjenigen ihrer Einwohner, die Eigentümer sind und den entsprechenden Wunsch geäußert haben, Maßnahmen der Asbestbeseitigung und der Sammlung von asbesthaltigen Produkten und Abfällen vornehmen lässt, sofern eine solche Tätigkeit nicht auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtet ist und nicht zu einer Zahlung seitens der Einwohner führt, da diese Maßnahmen aus öffentlichen Mitteln finanziert werden.