

33. Jahrgang / Dezember 2023 / Nr. 12

SWI

Steuer und Wirtschaft International
Tax and Business Review

Michael Lang

Verständigungsverfahren bei Doppelbesteuerung

Mutual Agreement Procedure in Case of Double Taxation

Bernhard Häusler

Co-Working-Spaces und Homeoffice-Betriebsstätte

Co-Working Spaces and Home Office PEs

Martin Hummer / Miljan Grujevski

Praxis der Projektbesteuerung am Beispiel USA

Practice of Project Taxation Using the Example of the USA

Eric Coenen

Pillar II: Investmentfonds und Immobilieninvestmentvehikel

Pillar II: Investment Funds and Real Estate Investment Vehicles

Stefan Haslinger / Philipp Rümmele

KESt-Erstattung an ausländische Corporate Funds

Withholding Tax Refund to Foreign Corporate Funds

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Opinions, EU News, Court Decisions

Linde
www.lindeverlag.at

Michael Lang*)

Verständigungsverfahren bei Doppelbesteuerung aufgrund unterschiedlich festgestellter Sachverhalte in beiden Staaten?

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE IN CASE OF DOUBLE TAXATION DUE TO DIFFERENCES IN ESTABLISHING THE FACTS IN BOTH STATES?

Tax authorities have to establish the facts and then apply the relevant laws. Domestic rules govern how the tax authorities have to proceed when they establish the facts. These rules might be different in the two contracting states of tax treaties. This can lead to the result that both countries have to start from different fact patterns when they apply the tax treaty. The application of different tax treaty provisions in both countries and sometimes double taxation might be the consequences. *Michael Lang* deals with the question whether in such cases of differences at the factual level a mutual agreement procedure under Art 25 OECD MC may be initiated.

I. Innerstaatliche Rechtsvorschriften zur Sachverhaltsermittlung

In der Fachliteratur findet sich gelegentlich die – meist nicht näher begründete – Behauptung, dass sich eine Besteuerung, die nach Art 25 Abs 1 OECD-MA „*diesem Abkommen nicht entspricht*“, auch „*aus unrichtigen Feststellungen zum tatsächlichen Sachverhalt*“ ergeben kann, und aus diesem Grund ein Verständigungsverfahren eingeleitet werden kann.¹⁾ Solchen Aussagen liegt offenbar die Vorstellung zugrunde, dass sich die Behörden in allen Staaten in gleicher Weise darum zu bemühen haben, den *tatsächlichen* Sachverhalt zu ermitteln, und wenn sich eine Doppelbesteuerung deshalb ergibt, weil von den Behörden zumindest eines Staates der Sachverhalt nicht gründlich genug ermittelt wird, ein Verstoß gegen das Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt.

Allerdings ist die Sache nicht ganz so einfach: In allen Staaten gibt es Regelungen darüber, wie die Steuerbehörden den Sachverhalt ermitteln und feststellen müssen. Manche Staaten haben in ihren Verfahrensgesetzen explizite Vorschriften, in anderen Staaten hat die Rechtsprechung die Grundsätze entwickelt, an die sich die Behörden dann im Alltag halten. Diese Vorschriften können sich in vielfältiger Weise unterscheiden.²⁾

Von Bedeutung ist schon einmal, in welchem Verhältnis die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln, und die Verpflichtung des Steuerpflichtigen, dazu beizutragen und an der Ermittlung aller relevanten Fakten mitzuwirken, stehen. In den meisten Staaten ergänzen die Verpflichtungen der Behörde und des Steuerpflichtigen einander. In manchen Staaten sind aber mehr die Behörden gefordert, in anderen wieder mehr die Steuerpflichtigen. Oft hängt der Umfang der Mitwirkungspflicht auch davon ab, welche Möglichkeiten die Behörde hat, selbst Ermittlungsmaßnahmen zu setzen. Spielt sich der Sachverhalt im Ausland ab, sind ihr oft aus völkerrechtlichen Gründen die Hände gebunden: Die Mitarbeiter der Steuerbehörden können nicht ohne Wei-

*) Univ.-Prof. Dr. DDR. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M.-Programms International Tax Law und Sprecher des Doctoral Program in International Business Taxation (DIBT) der WU. – Der Beitrag ist erstmals in portugiesischer Sprache in dem zu Ehren von Prof. Luis Schoueri veröffentlichten Buch von Ricardo Mariz de Oliveira/Fernando Aurelio Zilveti/Roberto Quiroga Mosquera/Tadeu Puretz, *Tax Studies in honor of Professor Luis Eduardo Schoueri's 20 years as a Professor (2023)*, veröffentlicht worden. – Den Herren Benjamin Beer und Dominic Krenn danke ich für die Unterstützung bei der Fahnenkorrektur.

¹⁾ Vgl zB Ismer/Piotrowski in Vogel/Lehner, DBA⁷ (2021) Art 25 Rz 38.

²⁾ Vgl zum Folgenden insbesondere auch die Nachweise bei Leidhammer, General Report – National Concepts, in Meussen, *The Burden of Proof in Tax Law* (2013) 19 (19 ff), und die im selben Band enthaltenen *National Reports*.

teres in einem anderen Staat behördliche Maßnahmen vornehmen. Daher gibt es in zahlreichen Steuerrechtsordnungen auch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen. Soweit der Steuerpflichtige seiner Verpflichtung zur Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung nicht nachkommt, kann sich die Behörde bei der Feststellung des Sachverhalts dann auf die Beweismittel beschränken, die ihr selbst zugänglich sind. Unterschiedliche Vorschriften existieren oft darüber, ob die Behörden in solchen Fällen dennoch verpflichtet sind, von ihren in den Doppelbesteuerungsabkommen und anderen völkerrechtlichen Verträgen verankerten Möglichkeiten zur internationalen Amtshilfe Gebrauch zu machen. Die Konsequenzen, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nachkommt, sind auch nicht immer gleich: Oft kann sich dies zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirken, und die Behörde ist berechtigt, bei zwei oder mehreren Möglichkeiten, wie sich der Sachverhalt ereignet haben könnte, von der Variante auszugehen, die zu einer höheren Steuerlast führt. In anderen Staaten bleiben die Behörden auch in diesen Fällen zu völliger Objektivität verpflichtet. Unterschiede gibt es auch, wie mit Behauptungen des Steuerpflichtigen über den Sachverhalt im Verfahren umzugehen ist: Einige Rechtsordnungen lassen es zu, dass die Behörde – wenn sie zB mit dem sich aus der rechtlichen Würdigung dieses Sachverhalts ergebenden Steueraufkommen zufrieden ist – diese Behauptungen ungeprüft akzeptieren kann. Dem gegenüber stehen Regelungen, nach denen die Behörde auch in solchen Fällen mit ihren Möglichkeiten untersuchen muss, ob sich der Sachverhalt tatsächlich so ereignet hat.

Große Unterschiede zwischen den verschiedenen Rechtsordnungen gibt es auch, welche Beweise herangezogen werden dürfen. In manchen Rechtsordnungen sind die verwertbaren Beweismittel überhaupt nicht begrenzt. Oft gibt es aber auch erhebliche Einschränkungen: Der Katalog der zulässigen Beweismittel kann von vornherein abschließend sein. Nur bestimmte Arten von Dokumenten dürfen berücksichtigt werden. So gibt es bei der Anerkennung von aus anderen Sprachen übersetzten Dokumenten unterschiedliche Standards. Die Regeln unterscheiden sich oft auch darin, wie weit die Behörden verpflichtet sind, vom Steuerpflichtigen namhaft gemachte Zeugen auch zu vernehmen. Die Bedeutung von Zeugenaussagen kann auch völlig anders sein, wenn Zeugen dabei unter Wahrheitspflicht stehen. Ob und welche Personen eine Zeugenaussage verweigern können, ist in jeder Rechtsordnung anders geregelt. Völlig unterschiedliche Regelungen bestehen oft auch darüber, wie mit illegal beschafften Beweismitteln umzugehen ist: In manchen Rechtsordnungen gibt es explizite Verbote, solche Beweise zu verwerten, in anderen Rechtsordnungen dürfen sie dennoch berücksichtigt werden.

Ebenso macht es einen Unterschied, in welcher Phase des Verfahrens oder zu welchem Zeitpunkt Beweismittel berücksichtigt werden dürfen. In manchen Staaten dürfen Gerichte oder insbesondere Höchstgerichte nur die rechtliche Beurteilung des Falles überprüfen, sind aber an den von der Behörde bereits festgestellten Sachverhalt gebunden. Sie dürfen keine neuen Ermittlungsschritte setzen, und selbst dann, wenn ihnen neue Beweise vorgelegt werden, aus denen deutlich würde, dass sich der Sachverhalt doch ganz anders abgespielt hat, dürfen sie dies nicht mehr berücksichtigen. Oft gibt es auch Regelungen, nach denen Beweise nur bis zu einem bestimmten Zeitpunkt – wie zB dem Schluss der mündlichen Verhandlung – vorgelegt werden dürfen. Wenn dem Steuerpflichtigen bestimmte Beweise erst danach zugänglich werden, können sie von der Behörde bei der oft erst Monate danach erfolgenden Entscheidung nicht mehr verwertet werden.

Schließlich sind auch die Maßstäbe, die die Behörden bei der Feststellung des Sachverhalts anwenden müssen, unterschiedlich: In einigen Rechtsordnungen muss die Behörde völlige Überzeugung erlangt haben, dass sich der Sachverhalt so und nicht an-

ders ereignet hat. In manchen Staaten ist es geboten, im Zweifel von der für den Steuerpflichtigen günstigeren Annahme auszugehen. In anderen Staaten ist es genau umgekehrt: Gerichte akzeptieren, wenn die Behörde im Zweifelsfall von der Variante ausgegangen ist, die zu einem höheren Steueraufkommen führt. In anderen Staaten wiederum hat die Behörde dann, wenn sie alle Beweise erhoben hat und noch immer mehrere Möglichkeiten bestehen, wie sich der Sachverhalt ereignet hat, von der Variante auszugehen, für die die höhere Wahrscheinlichkeit spricht.

Die Liste von verfahrensrechtlichen Regelungen, die für die Sachverhaltsermittlung von Bedeutung sind, und die in einzelnen Staaten völlig unterschiedlich ausgestaltet sein können, ließe sich weiter fortsetzen. Aber schon diese wenigen Beispiele zeigen: Je nach verfahrensrechtlichen Regelungen können Behörden in verschiedenen Staaten einen ganz anderen Sachverhalt feststellen.³⁾ Wenn sie den Sachverhalt nicht so feststellen, wie er sich tatsächlich ereignet hat, heißt dies keineswegs, dass sie gegen die verfahrensrechtlichen Regelungen ihres Staates verstoßen. Im Gegenteil: Die verfahrensrechtlichen Regelungen eines Staates können dessen Behörde dazu zwingen, den Sachverhalt in einer bestimmten Weise festzustellen, genauso wie gerade die Beachtung anderer verfahrensrechtlicher Regelungen des anderen Staates dazu führen kann, dass dort von einem anderen Sachverhalt ausgegangen wird. Wie sich der Sachverhalt tatsächlich ereignet hat, lässt sich auch in vielen Fällen überhaupt nicht mehr mit 100%iger Sicherheit ergründen, selbst wenn die Behörden dafür unbeschränkt Zeit und Geld dazu einsetzen könnten. Abgesehen davon sind die behördlichen Ressourcen in allen Staaten beschränkt. Daher müssen die Behörden auch den zeitlichen und finanziellen Aufwand, mit dem sie sich der Erforschung der Wahrheit widmen, in Grenzen halten. Genau deshalb gibt es in allen Staaten Regelungen, die letztlich auch darüber entscheiden, welche Ressourcen die Behörde bei der Ermittlung und Feststellung des Sachverhalts einsetzen muss oder darf. Diese Regelungen können aber – wie gezeigt werden konnte – völlig unterschiedlich sein.

II. Doppelbesteuerungsabkommen und Verfahrensautonomie der Vertragsstaaten

Die bisherigen Überlegungen haben gezeigt, dass die Feststellung unterschiedlicher Sachverhalte in zwei Staaten oft ihren Grund in den unterschiedlichen verfahrensrechtlichen Regelungen hat, die dort bei der Sachverhaltsermittlung anzuwenden sind. Zu verfahrensrechtlichen Regelungen enthalten die DBA aber keine expliziten Vorgaben. Zwar enthalten DBA an einigen Stellen spezifische verfahrensrechtliche Regelungen – zB beim Verständigungsverfahren selbst –, aber sonst bedienen die DBA sich zur Umsetzung der abkommensrechtlichen Verpflichtungen des jeweiligen Verfahrensrechts der Vertragsstaaten: Die DBA enthalten materielles Recht, indem sie regeln, wie die Besteuerungsrechte verteilt werden. Wenn aber das Besteuerungsrecht eines Staates durch das DBA ausgeschlossen oder zumindest beschränkt wird, ergibt sich aus dem nationalen Recht, wie der Vertragsstaat seine abkommensrechtliche Verpflichtung umsetzt. Er regelt beispielsweise, welche Behörden zuständig sind, welche Formulare verwendet werden müssen und wie lange der Steuerpflichtige gegebenenfalls Zeit hat, einen Rückerstattungsantrag zu stellen.

Materielles Recht und Verfahrensrecht sind immer eng verzahnt. Oft fällt auch die Abgrenzung schwer.⁴⁾ Wenn jemand nach materiellem Recht einen bestimmten Rechtsanspruch hat, kann er ihn nur dann ausüben, wenn er die nach dem Verfahrensrecht dafür vorgesehenen Kriterien erfüllt. Wenn diese Kriterien zu eng sind, kann der nach mate-

³⁾ Näher auch *Lang*, Qualification Conflicts, in *IBFD*, Global Tax Treaty Commentary (Update 2023) Kap 2.1.3.

⁴⁾ Dazu auch schon *Lang*, Procedural conditions for the implementation of tax treaty obligations under domestic law, in *Maisto*, Courts and Treaty Law (2007) 389 (391).

riellem Recht gegebene Rechtsanspruch nahezu bedeutungslos werden. Im DBA-Recht lassen sich dafür leicht Beispiele finden:⁵⁾ Wenn ein Staat die Zulässigkeit einer sich aus dem DBA ergebenden Steuerreduktion von der Vorlage der von den Behörden des anderen Staates ausgestellten Ansässigkeitsbescheinigung abhängig macht, und die dortigen Behörden sich generell weigern, solche Bescheinigungen auszustellen, wird der abkommensrechtlich gewährte Anspruch wertlos.

Im Recht der Europäischen Union gibt es oft ähnliche Konstellationen: Das Primärrecht und die Richtlinien räumen bestimmte Ansprüche ein, und sie müssen meist nach dem nationalen Recht der jeweiligen Mitgliedstaaten durchgesetzt werden. Das Unionsrecht stellt nur im Ausnahmefall eigene verfahrensrechtliche Vorschriften zur Verfügung. Daher stellt sich auch im Unionsrecht die Gefahr, dass die Mitgliedstaaten die Erfüllung unionsrechtlicher Ansprüche durch eng ausgestaltete verfahrensrechtliche Vorschriften torpedieren.

Die Rechtsprechung des EuGH hat dazu folgende Grundsätze entwickelt:⁶⁾ „*Nach ständiger Rechtsprechung sind die Modalitäten der Umsetzung [der Richtlinie] mangels spezifischer Vorschriften des Unionsrechts in diesem Bereich nach dem Grundsatz der Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten Sache ihrer innerstaatlichen Rechtsordnungen. Diese Modalitäten dürfen jedoch nicht ungünstiger sein als diejenigen, die gleichartige Sachverhalte innerstaatlicher Art regeln (Äquivalenzprinzip), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren (Effektivitätsprinzip) [...]*.“

Diese Rechtsprechung existiert bereits seit 1976.⁷⁾ Der EuGH hat sich auf das damals in Art 5 EG-Vertrag enthaltene Loyalitätsgebot berufen. Ob diese Vorschrift eine eigenständige Bedeutung hat, ist umstritten.⁸⁾ Vermutlich hätte der EuGH diese Rechtsprechung auch dann entwickelt, wenn es kein explizites Gebot zur Loyalität im EG-Vertrag gegeben hätte. Daher ist es naheliegend, die eigentliche Rechtsgrundlage für die Anforderungen der Äquivalenz und der Effektivität im Unionsrecht oder zumindest im Primärrecht insgesamt zu sehen:⁹⁾ Um sicherzustellen, dass unionsrechtlichen Ansprüchen zum Durchbruch verholfen wird, dürfen die unionsrechtlichen Ansprüche nicht durch verfahrensrechtliche Vorschriften des nationalen Rechts torpediert werden. Die beiden aufgestellten Kriterien sind daher naheliegend:¹⁰⁾ Der nationale Gesetzgeber könnte die Durchsetzung unionsrechtlicher Ansprüche verhindern, indem er dafür eigene verfahrensrechtliche Regelungen aufstellt, die viel enger sind als die, die für die Durchsetzung anderer gesetzlicher Ansprüche maßgebend sind. Das Äquivalenzprinzip verbietet das. Dies alleine wäre aber zu wenig. Denn die Mitgliedstaaten könnten die engen Regelungen nicht nur auf unionsrechtliche Ansprüche beschränken, sondern auch andere Ansprüche einbeziehen. Daher tritt auch das Effektivitätsgebot hinzu, wonach die Ausübung der unionsrechtlichen Ansprüche nicht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert wird.

Wenn es dem Unionsrecht immanent ist, die unionsrechtlich verbürgten Ansprüche davor zu schützen, im Wege der Verfahrenautonomie der Mitgliedstaaten ausgehöhlt zu werden, liegt es nahe, aus den DBA vergleichbare Schranken der verfahrensrechtlichen Autonomie der Vertragsstaaten abzuleiten. Denn die Situation ist vergleichbar. Unionsrecht und Abkommensrecht bedienen sich des Verfahrensrechts der Mitglied- oder Vertragsstaaten zur Durchsetzung der durch sie geschaffenen Ansprüche. Daher sprechen

⁵⁾ Lang in Maisto, Courts and Treaty Law, 392.

⁶⁾ Vgl zB EuGH 15. 6. 2023, *Getin Noble Bank*, C-287/22, Rn 40.

⁷⁾ Ausführlich Lang in Maisto, Courts and Treaty Law, 392 ff.

⁸⁾ Lang in Maisto, Courts and Treaty Law, 395 f.

⁹⁾ Lang in Maisto, Courts and Treaty Law, 395 f.

¹⁰⁾ Lang in Maisto, Courts and Treaty Law, 395 f.

gute Gründe dafür, auch aus den DBA abzuleiten, dass die Verfahrensautonomie der Vertragsstaaten unter den Schranken des Äquivalenz- und des Effektivitätsgebots steht.¹¹⁾

Was könnte das nun in Hinblick auf die verfahrensrechtlichen Regelungen für die Vertragsstaaten eines DBA bedeuten? Wenn bestimmte verfahrensrechtliche Regelungen ausschließlich für DBA-Fälle gelten, dass dort zB – im Unterschied zu anderen steuerrechtlichen Verfahren – Zeugeneinvernahmen generell ausgeschlossen wären oder – wiederum im Gegensatz zu anderen Verfahren – Beweise nur in der ersten Instanz, nicht aber im Rahmen der gerichtlichen oder oberbehördlichen Überprüfung dieser Entscheidungen vorgebracht werden dürfen, könnte sich dies als abkommenswidrig erweisen. Schwerer sind Fälle zu finden, in denen ein Verstoß gegen das Effektivitätsprinzip vorliegen könnte: Dies könnte der Fall sein, wenn die Vorschriften über das steuerliche Ermittlungsverfahren so ausgestaltet sind, dass es generell höchst unwahrscheinlich ist, dass am Ende des Verfahrens ein Sachverhalt festgestellt wird, der dem tatsächlichen Geschehen zumindest nahekommt. Eine solche Situation könnte eintreten, wenn die von der Behörde verwertbaren Beweismittel extrem eingeschränkt sind.

III. Konsequenzen für das Verständigungsverfahren

Diese Überlegungen zeigen, dass gute Gründe dafür sprechen, dass die Verfahrensautonomie der Vertragsstaaten nicht völlig schrankenlos ist. Praktische Bedeutung werden das Äquivalenz- und das Effektivitätsprinzip dennoch nur selten haben. Umgekehrt bedeutet dies, dass die Vertragsstaaten im Wesentlichen frei sind, ihre Vorschriften zur Ermittlung und Feststellung des Sachverhalts, die auch für den Bereich des DBA-Rechts maßgebend sind, nahezu beliebig auszugestalten. Sofern die Staaten mit ihren verfahrensrechtlichen Regelungen nicht gegen das Äquivalenz- oder das Effektivitätsgebot verstoßen, liegt auch kein Verstoß gegen eine Abkommensvorschrift vor, wenn sie aufgrund unterschiedlicher Ermittlungsvorschriften zu unterschiedlichen Feststellungen über den Sachverhalt gelangen. Wenn dann in weiterer Folge auf die unterschiedlich festgestellten Sachverhalte andere DBA-Normen angewendet werden, begründet auch dies keine Abkommenswidrigkeit, wenn nur auf jeden der beiden festgestellten Sachverhalte die jeweils zutreffenden Abkommensvorschriften angewendet werden. Dies bedeutet aber auch, dass im Regelfall eine Doppelbesteuerung, die letztlich auf unterschiedlich festgestellten Sachverhalten beruht, für sich alleine nicht zur Einleitung eines Verständigungsverfahrens berechtigt.

Wenn der Sachverhalt unter Verletzung der Verfahrensvorschriften des eigenen Staates festgestellt wird, weil etwa verabsäumt wurde, Parteiengehör zu gewähren, bedeutet dies an sich auch keinen Verstoß gegen das Abkommen. Bloße Verstöße gegen nationales Recht berechtigen im Regelfall daher nicht, ein Verständigungsverfahren einzuleiten. Interessant ist die Frage, ob in solchen Fällen eine Abkommenswidrigkeit wegen Verstoßes gegen das Äquivalenz- und in extremen Fällen auch gegen das Effektivitätsprinzip vorliegen könnte: Wenn in einem die Anwendung der DBA betreffenden Sachverhalt ein fehlerhaftes Ermittlungsverfahren erfolgt, könnte darin eine Ungleichbehandlung zu den anderen Fällen gesehen werden, in denen alle verfahrensrechtlichen Vorgaben eingehalten werden. Dagegen spricht aber, dass es wohl in den meisten Staaten auch sonst und in allen Rechtsgebieten immer wieder Fälle geben wird, in denen es Fehler im Ermittlungsverfahren gibt.

Nicht übersehen soll freilich werden, dass Verständigungsverfahren dennoch zur Sachverhaltsermittlung beitragen können: Wenn aus Gründen des Vorwurfs der Abkommenswidrigkeit ein Verständigungsverfahren durchgeführt wird und der Behörde des einen

¹¹⁾ Näher *Lang in Maisto, Courts and Treaty Law*, 396 f.

Staates dabei Informationen zukommen, die nun auch für sie den Sachverhalt anders darstellen und diese Informationen nach den Verfahrensregeln des Staates berücksichtigt werden dürfen, kann dies dazu führen, dass der Sachverhalt von der nach nationalem Recht dafür zuständigen Behörde neu festgestellt wird und gegebenenfalls eine andere Vorschrift des innerstaatlichen Steuerrechts oder des DBA auf ihn angewendet wird.

Bernhard Häusler*)

Co-Working-Spaces im Lichte der Homeoffice-Betriebsstättendiskussion

CO-WORKING SPACES IN LIGHT OF THE DISCUSSIONS REGARDING HOME OFFICE PERMANENT ESTABLISHMENTS

For several years now, the conditions under which an employee's home constitutes a permanent establishment for the company have been the subject of debate between academics, professionals, and tax administrations. So far, a related and increasingly trendy topic has not been addressed, namely co-working spaces and their impact on the establishment of PEs. *Bernhard Häusler* analyzes under which circumstances a co-working space can lead to a permanent establishment in Austria and how this can be avoided.

I. Überblick

§ 29 BAO definiert eine Betriebsstätte als „eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient“. Mit Ausnahme einzelner positiver Definitionen in Abs 2 enthält die BAO selbst keine weitere Definition des Begriffs. Im OECD-MA wird der Begriff der Betriebsstätte in Art 5 Abs 1 als „eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird“, definiert. Auch hier erfolgt mit Ausnahme der positiven bzw negativen Definitionen in den nachfolgenden Absätzen des Art 5 keine nähere Präzisierung des Begriffs.

Über Jahrzehnte haben daher Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und Literatur den recht vagen Begriff der Betriebsstätte näher ausgestaltet.¹⁾ In den letzten Jahren sorgte dabei insbesondere die Homeoffice-Betriebsstätte für bis heute andauernde Unklarheiten. Das BMF hat spätestens mit EAS 3415 und der nachfolgenden Übernahme in die VPR 2021 die Schwelle für das Vorliegen einer Homeoffice-Betriebsstätte niedrig angesetzt.²⁾ In Lehre und Praxis wurde diese extensive Sichtweise zum Teil heftig kritisiert und insbesondere die mangelnde Verfügungsmacht des Arbeitgebers über die Privatwohnung des Arbeitnehmers als Gegenargument vorgebracht.³⁾ Der VwGH hat im Juni 2022 im Hinblick auf eine selbständig tätige Dolmetscherin, der ein Schreib-

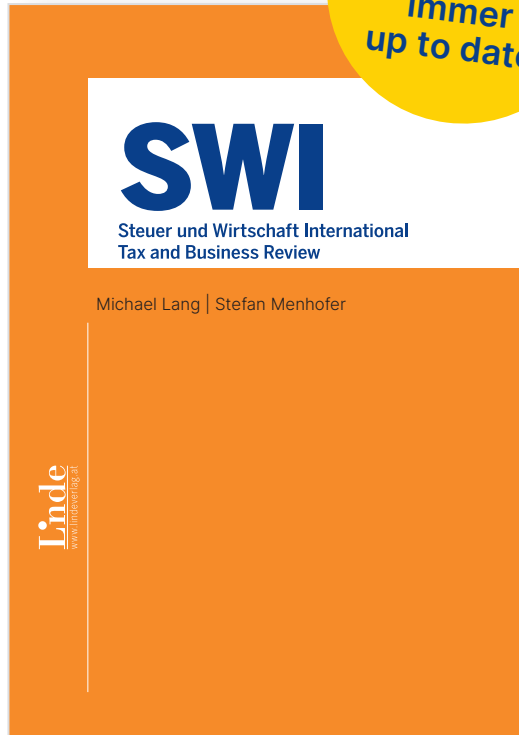
*) Dr. Bernhard Häusler ist Steuerberater und Prokurist der Stauder Schuchter Kempf WP und StB GmbH & Co KG in Innsbruck.

1) Siehe etwa *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 29 mwN; *Bendlinger in Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² (2019) Art 5 mwN.

2) Siehe zur Position der Finanzverwaltung im Detail EAS 3415 vom 27. 6. 2019 und Rz 262 VPR 2021.

3) Exemplarisch; *Zorn* zitiert von *Bendlinger/Romstorfer*, SWI-Jahrestagung: Homeoffice-Tätigkeit von Arbeitnehmern als Betriebsstätte des Arbeitgebers, SWI 2023, 469 (473 f); *Bendlinger/Bendlinger*, Der VwGH zur Verfügungsmacht und das jähe Ende der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2022, 436; *Bendlinger*, Steuerlicher Nexus durch „digitale Nomaden“ und der Unsinn der Homeoffice-Betriebsstätte, SWI 2021, 450; *Häusler*, Homeoffice als Wunsch des Mitarbeiters – DBA-rechtliche Erwägungen

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen!

Der Kompass für internationale Steuerfragen

DBA, Unionsrecht, Außensteuerrecht

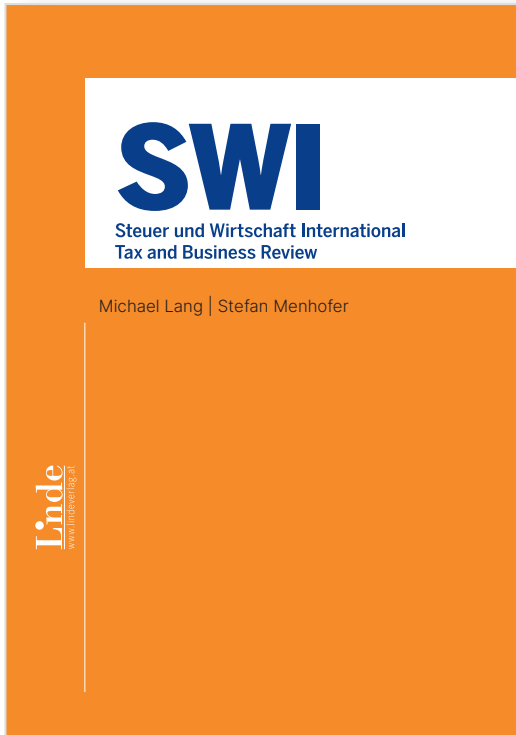
Entwicklungen, Trends, Analysen

Praxis & Wissenschaft

Fundierte Fachinformation, kritischer Diskurs

News aus der EU, Rechtsprechung, EAS

EuGH-Urteile, (inter)nationale Entscheidungen, BMF-Auskünfte



SWI – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/swi
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Print & Digital: **€ 412,-**
Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/swi