

## Home Office – Betriebsstätte oder nicht?

Internationales Steuerrecht



Das BMF hatte kürzlich – wieder einmal – im Rahmen des Express Antwort Service (EAS) dazu Stellung genommen, ob bzw unter welchen Voraussetzungen das „Home Office“ eines Arbeitnehmers eine Betriebsstätte für den Arbeitgeber begründen kann. Dabei haben nicht zuletzt auch die jüngsten Entwicklungen auf OECD-Ebene die österreichische Verwaltungspraxis beeinflusst.

### Ausgangsfall

Der [EAS 3392](#) zu Grunde liegende Fall befasst sich mit einem in Deutschland ansässigen Unternehmen ohne feste Geschäftseinrichtung und ohne ständigen Vertreter in Österreich. Der einzige Anknüpfungspunkt zu Österreich besteht darin, dass in Österreich ansässige Arbeitnehmer Vorbereitungsarbeiten an ihren inländischen Wohnsitzen (im „Home Office“) durchführen. Die Haupttätigkeit selbst erfolgt im beratenden Außendienst bei Krankenhäusern und Gesundheitseinrichtungen in Italien, Österreich, Deutschland und in der Schweiz. Der Arbeitgeber stellt seinen Arbeitnehmern lediglich die zur Ausführung der Bürotätigkeiten erforderlichen Arbeitsmittel (PC, Mobiltelefon) zur Verfügung. Die im „Home Office“ ausgeübten Tätigkeiten beschränken sich auf Projektvorbereitung, Angebotserstellung nach Mustervorgaben, Bewertung von Präventionsmaßnahmen, Entwicklung individueller Lösungsstrategien zur Vermeidung von Patientenschäden, Recherchetätigkeiten sowie die Erstellung von Publikationen. Fraglich war in diesem Zusammenhang, ob das deutsche Unternehmen eine Betriebsstätte in Österreich begründet (und daher der Ertragsbesteuerung in Österreich unterliegt) oder nicht.

### Aktuelle Verwaltungspraxis

Das BMF bekräftigt zunächst seine bisherige Verwaltungspraxis, wonach die inländische Betriebs-

stätte eines ausländischen Unternehmens grundsätzlich auch in der privaten Wohnung eines Unternehmensmitarbeiters gelegen sein kann. Dabei sieht sich das BMF zweifellos auch durch das OECD-Update 2017 bestätigt. Denn in Art 5 Z 18 OECD-Musterkommentar 2017 wurde nun jenes Beispiel zum „Home Office“ final übernommen, welches bereits seit 2011 bzw 2012 im Entwurf vorlag. Nach diesem Beispiel kann das „Home Office“ eines Arbeitnehmers etwa dann eine Betriebsstätte für seinen Arbeitgeber begründen, wenn das Arbeit gebende Unternehmen die Nutzung eines „Home Office“ de facto fordert (zB dadurch, dass keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden, obwohl solche nach der Natur der Tätigkeit erforderlich wären). Eine Ausnahme von der Betriebsstättenbesteuerung wäre in diesen Fällen nur insoweit in Reichweite, als die Nutzung des „Home Office“ bloß gelegentlich und mit zahlreichen Unterbrechungen („intermittent or incidental“) erfolgt. Darüber hinaus hält das BMF die Tür zur Vermeidung einer Betriebsstättenbegründung insoweit offen, als erst geprüft werden müsse, ob der Arbeitnehmer tatsächlich seitens des Arbeitgebers „aufgefordert“ wurde, seine Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Arbeitgebers zur Verfügung zu stellen. Widrigenfalls wäre aus der Sicht der aktuellen Fortentwicklung auf OECD-Ebene das Vorliegen einer Betriebsstätte zu verneinen. Im Übrigen würde es laut BMF ebenfalls gegen die Begründung einer Betriebsstätte sprechen, wenn der Arbeitnehmer keine Aufwendungen oder Ausgaben

im Zusammenhang mit der Nutzung des österreichischen Wohnsitzes geltend macht.

### Vermeidungsstrategien

Aus der bisherigen österreichischen Verwaltungspraxis lassen sich mehrfache Anhaltspunkte dafür ableiten, wie die Begründung einer „Home Office“-Betriebsstätte gegebenenfalls vermieden werden könnte:

- Keine „Aufforderung“ seitens des Arbeitgebers zur Nutzung der Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens (EAS 3392); konkrete Auslegung / Dokumentation freilich ungewiss.
- Keine steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen oder Ausgaben für das „Home Office“ auf Ebene des Arbeitnehmers (EAS 3392); wohl höchstens Indizwirkung.
- Geringfügige Nutzung, dh
  - o bloß gelegentlich und mit zahlreichen Unterbrechungen (EAS 3392), bzw
  - o bloß geringfügige geschäftliche Tätigkeiten, zB abends und an Wochenenden (EAS 3323, EAS 1521, EAS 350).
  - o Jedenfalls weniger als 25 % der Gesamtarbeitszeit (EAS 3323).
  - o (Nur) bei selbständig oder gewerblich Tätigen kann Geringfügigkeit der in der Wohnung entfalteteten Tätigkeit zur Betriebsstättenbegründung ausreichen. Hier muss die Tätigkeit daher nicht „in der“, sondern nur „von der Wohnung“ aus entfaltet werden. Die dazu ergangene Rechtsprechung kann - auch wenn sie vom BMF in EAS 3392 zum Teil zitiert wird - wohl nicht ohne Weiteres auf „Home Offices“ nicht selbständiger Arbeitnehmer übertragen werden.

- Bloß vorbereitende bzw Hilfstätigkeiten iSd Art 5 Abs 4 OECD-MA begründen generell keine Betriebsstätte iSd Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) – unter Umständen aber sehr wohl nach nationalem Steuerrecht (zB gem BAO bzw für Zwecke der Lohn- oder Kommunalsteuer).
- Schließlich liegt auch bei „echter Heimarbeit“ keine Betriebsstätte vor (vgl EStR 2000 Rz 7927a; EAS 3277, EAS 1763). „Echte Heimarbeit“ in diesem Sinne zeichnet sich dadurch aus, dass sie auf der Beschaffungsseite, nicht aber gegenüber Kunden auf der Absatzseite erfolgt (zB Internet-Heimarbeitsleistungen über einen ausländischen Server).

### Schlussfolgerungen für die Praxis

Die Grenzziehung zwischen Begründung und Nichtbegründung einer Betriebsstätte kann in Einzelfällen eine echte Herausforderung für Steuerpraktiker darstellen. Dies gilt nicht zuletzt auch für die steuerrechtliche Beurteilung von „Home Offices“. Dementsprechend wichtig ist in diesen Fällen eine exakte Erhebung und Dokumentation des Sachverhaltes, der freilich auch der Prüfung in der Realität standhalten muss.

**Florian Rosenberger**

**Partner, Tax**

T +43 732 6938-2318

frosenberger@kpmg.at

[kpmg.at](http://kpmg.at)