

Information

BMF - IV/8 (IV/8)

Geschäftszahl: 2022-0.433.029

17. Juni 2022

3. Wartung der Info zur Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen im Zusammenhang mit der COVID-19 Pandemie

Diese Info des Bundesministeriums für Finanzen widmet sich Fragen der Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen im Kontext der COVID-19 Pandemie, die an das BMF herangetragen wurden. Es ist beabsichtigt, diese Info regelmäßig zu warten, um allfällige neue Entwicklungen in die Info aufzunehmen. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

Die Info des BMF vom 29.01.2021, 2021-0.065.761, wird aufgehoben und durch diese Info ersetzt. Grün markierte Stellen heben die inhaltlichen Änderungen zur vorhergehenden Info hervor.

1. Die Behandlung des Arbeitslohns im Zusammenhang mit im Homeoffice geleisteten Tätigkeiten

1.1. Doppelbesteuerungsabkommen mit einer Art. 15 OECD-MA entsprechenden Regelung (Besteuerung nach dem Tätigkeitsortsprinzip)

In den von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) entsprechen die Bestimmungen betreffend die Aufteilung der Besteuerungsrechte an Gehältern, Löhnen und ähnlichen Vergütungen aus unselbständiger Arbeit idR **Art. 15 Abs. 1 und 2 OECD-MA**. Art. 15 Abs. 1 und 2 kommen zur Anwendung, wenn es keine gesonderte Grenzgängerregelung gibt oder eine solche nicht zur Anwendung gelangt, weil die spezifischen Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind (eine Grenzgängerbestimmung ist nur in den DBA mit Deutschland, Italien und Liechtenstein enthalten; s. dazu die Abschnitte 1.2. bis 1.4.; vgl dazu auch OECD Secretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21.1.2021, Rz 57 f).

Nach den Grundregeln des Art. 15 Abs. 1 iVm Abs. 2 lit. b OECD-MA sind in einem Vertragsstaat ansässige Arbeitnehmer, die bei einem Arbeitgeber im anderen Vertragsstaat tätig werden, grundsätzlich im **Arbeitgeberstaat** zu besteuern. Der **Ansässigkeitsstaat** des

Arbeitnehmers hat die Vergütung - abhängig vom jeweiligen Methodenartikel - unter Progressionsvorbehalt **freizustellen** (zB [Art. 23 Abs. 2 lit. a bzw. Abs. 1 lit. a DBA-Deutschland](#), [Art. 23 Abs. 2 lit. a bzw. Abs. 1 lit. a DBA-Slowakei](#), [Art. 24 Abs. 1 lit. a DBA-Slowenien](#) für in Österreich ansässige Personen, [Art. 22 Abs. 1 DBA-Tschechien](#) für in Österreich ansässige Personen, [Art. 22 DBA-Ungarn](#)) oder die Steuer des Arbeitgeberstaates bis zum jeweiligen Anrechnungshöchstbetrag auf die inländische Steuer **anzurechnen** (zB [Art. 23 Abs. 2 DBA-Schweiz](#) für in Österreich ansässige Personen, [Art. 24 Abs. 2 lit. a DBA-Slowenien](#) für in Slowenien ansässige Personen, [Art. 22 Abs. 2 DBA-Tschechien](#) für in Tschechien ansässige Personen).

Wird ein solcher Arbeitnehmer - beispielsweise aufgrund der **Arbeitsausübung im Homeoffice** - auch in seinem Ansässigkeitsstaat tätig, ist die Vergütung zwischen dem Ansässigkeitsstaat und dem Arbeitgeberstaat grundsätzlich entsprechend der in den jeweiligen Staaten ausgeübten **Arbeitstage aufzuteilen** (vgl. EAS 3172, die bloßen Aufenthaltstage iSd Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA sind daher für die Vergütungsaufteilung nicht maßgeblich; vgl. zur Fristberechnung den Erlass des BMF vom 18.11.1991, 04 0610/169-IV/4/91; LStR 2002 Rz 721 und 1186a, wonach **Aufenthaltstage**, die durch eine Erkrankung verursacht werden, nicht mitzuzählen sind, wenn die Erkrankung eine Ausreise des Arbeitnehmers verhindert und hierdurch die Steuerbefreiung im "anderen Staat" verlorenginge; dabei sind Aufenthaltstage, die ein in einem Staat ansässiger Arbeitnehmer im anderen Vertragsstaat verbringt, dort aber nicht länger arbeitet, COVID-19-bedingt den anderen Staat nicht verlassen darf und ansonsten den anderen Staat verlassen hätte, wobei dem Ansässigkeitsstaat nach der 183-Tage-Regel das ausschließliche Besteuerungsrecht zugekommen wäre, ebenso wie Krankheitstage für Zwecke des Art. 15 Abs. 2 lit. a OECD-MA bei der Fristberechnung nicht mitzuzählen; vgl. dazu auch OECD Sekretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21.1.2021, Rz 56). Der Arbeitgeberstaat darf sonach jenen Teil der Vergütung besteuern, der auf die im Arbeitgeberstaat erbrachten Arbeitstage entfällt. Umgekehrt darf der Ansässigkeitsstaat jenen Teil der Vergütung besteuern, der auf die im Homeoffice erbrachten Arbeitstage entfällt, und stellt die steuerlich dem Arbeitgeberstaat zuzurechnende Vergütung unter Progressionsvorbehalt frei bzw. rechnet die Steuer des Arbeitgeberstaates unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags auf die inländische Steuer an (vgl. dazu auch OECD Sekretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21.1.2021, Rz 63).

Beispiel 1:

Ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer, der für gewöhnlich arbeitswöchentlich zu seinem in London ansässigen Arbeitgeber pendelt, unterliegt aufgrund von [Art. 14 Abs. 1 iVm Abs. 2 DBA-Großbritannien](#) für sämtliche in Großbritannien erbrachte Arbeitstage dem

britischen Besteuerungsrecht, während der Ansässigkeitsstaat Österreich gemäß [Art. 21 Abs. 1 DBA-Großbritannien](#) die in Großbritannien erhobene Steuer anzurechnen hat.

Wird der Arbeitnehmer zur Eindämmung der weiteren Verbreitung von COVID-19 auch im Ansässigkeitsstaat Österreich im Homeoffice tätig, sind die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit zwischen dem österreichischen Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers und dem britischen Arbeitgeberstaat nach Arbeitstagen aufzuteilen. Dabei verringert sich die Anrechnungsverpflichtung Österreichs im Ausmaß des Vergütungsteils für die Homeoffice-Tage, welcher mangels Arbeitsausübung in Großbritannien dort nicht besteuert werden darf.

Etwaige bilateral getroffene Konsultationsvereinbarungen hinsichtlich der Auswirkungen der COVID-19 Pandemie, die das Ausmaß der persönlichen Belastungen für grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer möglichst geringhalten sollen und eine vorübergehende Besteuerung nach dem Tätigkeitsortsprinzip für im Homeoffice erbrachte Tätigkeiten ermöglichen, gehen obigen Ausführungen vor (vgl. OECD Secretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21.1.2021, Rz 62).

Mit dem AbgÄG 2020 (BGBl. I Nr. 91/2019) wurde eine Verpflichtung zum Lohnsteuerabzug für ausländische Arbeitgeber ohne Betriebsstätte in Österreich ab dem Kalenderjahr 2020 gesetzlich vorgesehen. Mit dem COVID-19-Steuermaßnahmengesetz wird diese Verpflichtung jedoch beseitigt. Demnach gibt es keinen verpflichtenden Lohnsteuerabzug, der Lohnsteuerabzug kann jedoch - für unbeschränkt sowie für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer - freiwillig erfolgen. Für jene Fälle, in denen der ausländische Arbeitgeber in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer beschäftigt, die tatsächlich überwiegend in Österreich tätig sind und für die kein freiwilliger Lohnsteuerabzug vorgenommen wird, wurde eine Verpflichtung zur Übermittlung von Daten im Sinne einer Lohnbescheinigung gesetzlich verankert. Diese Lohnbescheinigung hat zumindest folgende Daten zu enthalten: Name, Wohnsitz, Geburtsdatum, Sozialversicherungsnummer und die Bruttobezüge.

1.2. Konsultationsvereinbarung zum DBA-Deutschland anlässlich der COVID-19 Pandemie

Anlässlich der COVID-19 Pandemie wurde im Wege einer Konsultationsvereinbarung vom 15.4.2020 eine Sondervereinbarung im Hinblick auf die Anwendung des [Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) getroffen. Demnach können "Arbeitstage, [...] 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" (Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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, Erlass des BMF vom 15.4.2020, 2020-0.239.636, BMF-AV Nr. 55/2020).

Da sowohl auf deutscher als auch auf österreichischer Seite ~~aktuell immer noch~~ Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19 Pandemie ~~vorherrschen~~ ergriffen wurden, wurde die Konsultationsvereinbarung vom 15.4.2020 zunächst im Wege der Konsultationsvereinbarung vom 27.10.2020 (Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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 sowie von im öffentlichen Dienst Beschäftigten im Homeoffice sowie Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung, Erlass des BMF vom 4.11.2020, 2020-0.695.407), ~~und weiters~~ im Wege der Konsultationsvereinbarung vom 15.1.2021 (Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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 von im öffentlichen Dienst Beschäftigten im Homeoffice, Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung sowie Homeoffice-Betriebsstätten, Erlass des BMF vom 22.1.2021, 2021-0.035.212), ~~im Wege der Konsultationsvereinbarung vom 17.6.2021 (Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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 von im öffentlichen Dienst Beschäftigten im Homeoffice, Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung sowie Homeoffice-Betriebsstätten, Erlass des BMF vom 22.6.2021, 2021-0.431.416), im Wege der Konsultationsvereinbarung vom 29.09.2021 (Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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 von im öffentlichen Dienst Beschäftigten im Homeoffice, Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung sowie Homeoffice-Betriebsstätten, Erlass des BMF vom 04.10.2021, 2021-0.677.478), im Wege der Konsultationsvereinbarung vom 15.12.2021 (Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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 von im öffentlichen Dienst Beschäftigten im Homeoffice, Kurzarbeitergeld und~~

Kurzarbeitsunterstützung sowie Homeoffice-Betriebsstätten, Erlass des BMF vom 21.12.2021, 2021-0.877.188) und weiters im Wege der Konsultationsvereinbarung vom 30.3.2022 (Konsultationsvereinbarung zum Abkommen vom 24. August 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 von im öffentlichen Dienst Beschäftigten im Homeoffice, Kurzarbeitergeld und Kurzarbeitsunterstützung sowie Homeoffice-Betriebsstätten, Erlass des BMF vom 30.3.2022, 2022-0.232.980) insoweit "verlängert", als die getroffene Konsultationsvereinbarung ~~jedenfalls~~ für Arbeitstage bis zum 30.6.2022 ~~31.3.2021~~ Anwendung finden kann. Eine Verlängerung über diesen Zeitraum hinaus findet vor dem Hintergrund der nunmehr weitgehend auslaufenden Eindämmungsmaßnahmen bezüglich COVID-19 nicht statt.

Die mit Deutschland geschlossene Konsultationsvereinbarung vermag - wie schon das zugrundeliegende DBA - nur im Verhältnis zwischen Österreich und Deutschland zu greifen. Hätte sonach der Arbeitnehmer Arbeitstage in einem Drittstaat ausgeübt, die aber aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie im Homeoffice ausgeübt werden, so fallen diese Arbeitstage entsprechend den allgemeinen Grundsätzen des Art. 15 OECD-MA dem Besteuerungsrecht des Ansässigkeitsstaats zu (s. bereits Abschnitt 1.1.).

Die mit Deutschland geschlossene Konsultationsvereinbarung regelt allerdings nicht den Fall, in dem ein in einem Staat ansässiger Arbeitnehmer im anderen Staat tätig wird und für gewöhnlich nur aufgrund des Überschreitens der 183-Tage-Frist iSd [Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland](#) im Tätigkeitsstaat steuerpflichtig wird. Dabei handelt es sich um Fälle, in denen kein im Tätigkeitsstaat ansässiger Arbeitgeber bzw. keine Betriebsstätte oder feste Einrichtung im Tätigkeitsstaat die Vergütungen tragen ([Art. 15 Abs. 2 lit. b und c DBA-Deutschland](#)). Wenn sonach die im Tätigkeitsstaat verbrachten Aufenthaltstage COVID-19-bedingt nicht die Grenze von 183-Tagen überschreiten, so vermag die Konsultationsvereinbarung keine Aufenthaltstage iSd 183 Tage-Regelung zu fingieren. Dementsprechend kommt - nach den bestehenden Regeln des DBA - dem Ansässigkeitsstaat aufgrund von [Art. 15 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) das ausschließliche Besteuerungsrecht zu, solange die 183-Tage nicht überschritten werden. COVID-19-bedingte Homeoffice-Tage können somit auf Grundlage der Konsultationsvereinbarung nicht als Aufenthaltstage iSd [Art. 15 Abs. 2 lit. a DBA-Deutschland](#) gezählt werden.

Um einen administrativen Mehraufwand so gering als möglich zu halten, wurde die Konsultationsvereinbarung grundsätzlich für einen unterjährigen Gebrauch konzipiert. Um aber allfällige steuerliche Nachteile hintanzuhalten, kann von der Konsultationsvereinbarung

auch noch im Rahmen der Veranlagung Gebrauch gemacht werden. Dabei gelten die in der Konsultationsvereinbarung genannten Formerfordernisse entsprechend.

Die im Rahmen der Konsultationsvereinbarung getroffene Sondervereinbarung im Hinblick auf die Anwendung des [Art. 15 Abs. 1 DBA-Deutschland](#) gilt in sinngemäßer Anwendung auch für Vergütungen des öffentlichen Diensts iSd [Art. 19 DBA-Deutschland](#).

Darüber hinaus wurde im Rahmen dieser Konsultationsvereinbarung die Konsultationsvereinbarung mit Deutschland aus dem Jahr 2019 (Konsultationsvereinbarung zu Zweifelsfragen hinsichtlich der Auslegung der **Grenzgängerregelung** nach Art. 15 Abs. 6 des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens vom 24. August 2000, Erlass des BMF vom 30.4.2019, BMF-010221/0113-IV/8/2019, BMF-AV Nr. 68/2019) dahingehend erweitert, dass "*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 [gelten]*". Für die Anwendung der Grenzgängerregelung und die dazu ergangene Konsultation besteht kein "Wahlrecht", weshalb auch keine Mitteilung vorgesehen ist.

1.3. Die Grenzgängerregelung des DBA-Liechtenstein

Das DBA-Liechtenstein enthält in [Art. 15 Abs. 4](#) - als lex specialis zu den Grundregeln des [Art. 15 Abs. 1 und 2](#) - eine Grenzgängerregelung. Während demnach die Einkünfte des Grenzgängers **grundsätzlich** der **Ansässigkeitsstaat** besteuern darf, ist der "Staat des Arbeitsortes" berechtigt, von den Einkünften eine **4-prozentige Quellensteuer** im Abzugsweg zu erheben, welche gemäß [Art. 23 DBA-Liechtenstein](#) in der Folge im **Ansässigkeitsstaat** unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrags **anzurechnen** ist.

Nach [Art. 15 Abs. 4 DBA-Liechtenstein](#) gelten jene Personen als Grenzgänger, die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ansässig sind und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort haben und sich "*in der Regel an jedem Arbeitstag*" von ihrem Wohnort dorthin begeben. Personen, die bisher als Grenzgänger eingestuft wurden, weil sie "*in der Regel an jedem Arbeitstag*" gependelt sind, nun aber zur Eindämmung der weiteren Verbreitung der COVID-19 Pandemie im Homeoffice tätig werden (ua. aufgrund der von den jeweiligen Regierungen ausgesprochenen Empfehlungen), verlieren ihre Grenzgängereigenschaft dadurch nicht. Denn "*in der Regel*" begeben sich die betroffenen Arbeitnehmer von ihrem Wohnort über die Grenze an ihren Arbeitsort, daran vermag die besondere durch die COVID-19 Pandemie hervorgerufene Situation nichts zu ändern.

Vor dem Hintergrund der nunmehr weitgehend auslaufenden Eindämmungsmaßnahmen bezüglich COVID-19 sind ab 30.6.2022 Tage der Arbeitsverrichtung im Homeoffice für Zwecke der Anwendung der Grenzgängerregelung als potentiell schädliche Tage zu werten.

1.4. Die Grenzgängerregelung des DBA-Italien

Das DBA-Italien enthält in [Art. 15 Abs. 4](#) - als lex specialis zu den Grundregeln des [Art. 15 Abs. 1 und 2](#) - eine Grenzgängerregelung, wonach die Einkünfte eines Grenzgängers nur im Ansässigkeitsstaat besteuert werden dürfen.

Nach [Art. 15 Abs. 4 DBA-Italien](#) gilt jene Person als Grenzgänger, "*die in einem Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Vertragsstaat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und sich üblicherweise zur Arbeit dorthin begibt*". Anlässlich der COVID-19 Pandemie wurde im Wege einer Konsultationsvereinbarung Einvernehmen darüber hergestellt, dass Steuerpflichtige, die üblicherweise zu ihrem Arbeitsort pendeln, aber zur Eindämmung der Verbreitung von COVID-19 im Homeoffice arbeiten, weiterhin als Grenzgänger iSd [Art. 15 Abs. 4 DBA-Italien](#) behandelt werden (Konsultationsvereinbarung zu den Auswirkungen der COVID-19 Pandemie auf die Grenzgängerregelung iSd [Art. 15 Abs. 4 DBA-Italien](#), Erlass des BMF vom 27.6.2020, 2020-0.394.761, BMF-AV Nr. 96/2020). *Die Konsultationsvereinbarung findet Anwendung auf den Zeitraum 11.3.2020 bis 30.6.2022 (siehe Konsultationsvereinbarung zum Auslaufen der Vereinbarung zu den Auswirkungen der COVID-19 Pandemie auf die Grenzgängerregelung iSd [Art. 15 Abs. 4 DBA-Italien](#), Erlass des BMF vom 13.6.2022, 2022-0.423.194, BMF-AV Nr. 79/2022)*

2. Die Behandlung von Entgeltentschädigungen bei Kurzarbeit

2.1. Aufteilung des Besteuerungsrechts nach Art. 15 OECD-MA

Zur Überbrückung von wirtschaftlichen Störungen iZm der COVID-19 Pandemie und um währenddessen die Beschäftigten im Betrieb halten zu können, kann vielfach die Arbeitszeit von Arbeitnehmern vorübergehend herabgesetzt werden, wobei eine staatliche Unterstützungsmaßnahme in Form einer (teilweisen) Entgeltentschädigung geleistet wird. Nach dem österreichischen Modell wird dabei die **Kurzarbeitsunterstützung** als quasi teilweise Verdienstentgangentschädigung 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](#)).

Eine Kurzarbeitsunterstützung, die ein Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer bezahlt, ist im Anwendungsbereich einer dem Art. 15 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung aufgrund des **Kausalitätsprinzips** in jenem Staat zu besteuern, in dem die Tätigkeit, auf welche sich die Kurzarbeitsunterstützung bezieht, ausgeübt worden wäre (vgl. Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21.1.2021, Rz 50 ff). Sollte aufgrund

dieser Grundsätze das Besteuerungsrecht an einer Kurzarbeitsunterstützung nicht Österreich, sondern dem anderen Staat zugeteilt werden, und wird diese Kurzarbeitsunterstützung im anderen Staat jedoch nicht besteuert, so liegt die Vermutung nahe, dass die Kurzarbeitsunterstützung nach ausländischer Auffassung nicht kausal mit der Tätigkeit im ausländischen Staat verknüpft ist. Um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden ist es in einem solchen Fall eines Qualifikationskonfliktes daher unzulässig, die Kurzarbeitsunterstützung keiner österreichischen Lohnsteuer zu unterwerfen. Somit ist eine abkommensrechtliche Zuordnung der Kurzarbeitsunterstützung an einen "anderen Vertragsstaat" auch davon abhängig, dass die Kurzarbeitsunterstützung dort tatsächlich besteuert wird. Sollte es in diesem Zusammenhang divergierende Auffassungen der Staaten geben, so kann die Frage der abkommensrechtlichen Zuordnung der Kurzarbeitsunterstützung im Wege eines Verständigungsverfahrens geklärt werden.

Beispiel 2:

Ein in Tschechien ansässiger Arbeitnehmer, der für gewöhnlich arbeitstäglich zu seinem österreichischen Arbeitgeber pendelt, unterliegt grundsätzlich aufgrund von [Art. 15 Abs. 1 iVm Abs. 2 DBA-Tschechien](#) für sämtliche in Österreich erbrachte Arbeitstage dem österreichischen Besteuerungsrecht, während der Ansässigkeitsstaat Tschechien gemäß [Art. 22 Abs. 2 DBA-Tschechien](#) die österreichische Steuer auf die tschechische Steuer anzurechnen hat. Kommt es im April 2020 aufgrund der COVID-19 Pandemie im Rahmen eines Kurzarbeitsmodells zu einer Reduktion der Arbeitszeit, ist die Kurzarbeitsunterstützung für den Monat April aufgrund des Kausalitätsprinzips in Österreich zu besteuern, wo in Ermangelung der COVID-19 Pandemie die Arbeit verrichtet worden wäre (vgl. auch EAS 2526 zu einer Gehaltsfortzahlung nach Dienstfreistellung nach dem DBA-Tschechien).

2.2. Doppelbesteuerungsabkommen mit Sonderbestimmungen zu Bezügen aus der gesetzlichen Sozialversicherung und ähnlichen Vergütungen

Enthält ein DBA eine gesonderte Regelung für **Einkünfte aus der gesetzlichen Sozialversicherung** oder ähnliche Einkünfte, ist eine Entgeltentschädigung für Kurzarbeit nicht vom Anwendungsbereich des Art. 15 OECD-MA erfasst, sondern fällt grundsätzlich unter die jeweilige Sonderregelung des DBA, welche idR das Besteuerungsrecht dem **Kassenstaat** zuteilt.

Beispielsweise enthält das DBA-Deutschland in [Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) eine Sonderregelung betreffend Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung, welche ausschließlich im Kassenstaat zu besteuern sind. Im Rahmen der **Konsultationsvereinbarung** zum DBA-Deutschland anlässlich der COVID-19 Pandemie (s. bereits Abschnitt 1.2.) wurde mit Deutschland Einvernehmen darüber hergestellt, "dass auch das in Deutschland ausgezahlte Kurzarbeitergeld und die in Österreich ausgezahlte Kurzarbeitsunterstützung für entfallene Arbeitsstunden sowie ähnliche Zahlungen, die aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der Covid-19 Pandemie vom Arbeitgeber ausgezahlt und von staatlicher Seite

eines der Vertragsstaaten erstattet werden, als Bezüge aus der gesetzlichen Sozialversicherung des jeweiligen Staates im Sinne von Artikel 18 Absatz 2 des Abkommens zu qualifizieren sind" (vgl. entsprechend zum deutschen "Kurzarbeitergeld" den Erlass des BMF vom 8.6.2012, BMF-010221/0376-IV/4/2012).

Beispiel 3:

Für einen in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen mit österreichischem Arbeitgeber, der grundsätzlich in den Anwendungsbereich der Grenzgängerregelung iSd [Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland](#) fällt, wird aufgrund der wirtschaftlichen Störungen iZm der COVID-19 Pandemie im April 2020 die Arbeitszeit herabgesetzt. Jener Anteil der Einkünfte, der auf die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung entfällt, unterliegt dabei gemäß [Art. 15 Abs. 6 DBA-Deutschland](#) weiterhin dem ausschließlichen Besteuerungsrecht Deutschlands. Jener Anteil der Einkünfte, für den aus staatlichen Mitteln eine Kurzarbeitsunterstützung gewährt wird, darf gemäß [Art. 18 Abs. 2 DBA-Deutschland](#) hingegen nur im Kassenstaat Österreich besteuert werden.

2.3. Tageweise Steuerberechnung

Ist der Lohn nach dem jeweilig anwendbaren DBA zu befreien, die Kurzarbeitsunterstützung jedoch nicht, oder umgekehrt, so stellt sich die Frage, wie damit im Zuge des **Lohnsteuerabzugs** umzugehen ist. Nach [§ 77 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988](#) ist der Kalendertag auch dann der Lohnzahlungszeitraum, wenn bei der Berechnung der Lohnsteuer unter Berücksichtigung eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ein Teil des für den Kalendermonat bezogenen Lohns aus der inländischen Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden wird. Damit ist es für die Besteuerung erforderlich, die Kurzarbeitsunterstützung **Kalendertagen** zuzuordnen.

Die Vornahme der Besteuerung nach Kalendertagen kann nach LStR 2002 Rz 1186a erfolgen. Mit dieser Vorgangsweise ist ein besonderer Vereinfachungseffekt verbunden. Daher bietet es sich an, in Fällen der Kurzarbeitsunterstützung für die Besteuerung gemäß [§ 77 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988](#) ebenfalls die Anzahl der Kalendertage in einem prozentuellen Verhältnis zu ermitteln. Sachgerecht wäre es dabei, die Kurzarbeitsunterstützung in ein **Verhältnis mit der Gesamtentlohnung** zu setzen und an Hand dieses Verhältnisses die Anzahl der nach [§ 77 Abs. 1 EStG 1988](#) relevanten Kalendertage im Lohnzahlungszeitraum während der Kurzarbeitsphase zu errechnen.

Beispiel 4:

Fortsetzung zu Beispiel 3 in folgender Variante:

Kurzarbeit: 1.4. - 30.4.2020

Gesamtentlohnung (inklusive Kurzarbeitsunterstützung): Euro 2.500

Davon Kurzarbeitsunterstützung: Euro 500 (= 20%)

Für die Besteuerung gemäß [§ 77 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988](#) ist dieser Prozentsatz auf 30 Kalendertage anzuwenden, sodass sich für die Besteuerung der Kurzarbeitsunterstützung sechs Kalendertage ergeben.

Beispiel 5:

Fortsetzung zu Beispiel 3 in folgender Variante:

Kurzarbeit: 16.4. - 30.4.2020

Gesamtentlohnung (inklusive Kurzarbeitsunterstützung) vom 16.4. - 30.4.2020: Euro 1.500

Davon Kurzarbeitsunterstützung: Euro 500 (= 33,33%)

Für die Besteuerung gemäß [§ 77 Abs. 1 Satz 2 EStG 1988](#) ist dieser Prozentsatz auf 15 Kalendertage anzuwenden, sodass sich für die Besteuerung der Kurzarbeitsunterstützung fünf Kalendertage ergeben.

3. Homeoffice-Tätigkeiten als Betriebsstätten für den ausländischen Arbeitgeber?

Übt ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines im Ausland ansässigen Unternehmens während der **COVID-19 Pandemie** seine Tätigkeit aufgrund der von den jeweiligen Regierungen ausgesprochenen Empfehlungen im **Homeoffice** aus, so ist dies auf höhere Gewalt zurückzuführen. Angesichts der außergewöhnlichen Natur der COVID-19 Krise wird dadurch - sofern die Arbeit im Homeoffice **nicht** zum **Regelfall** wird - **keine abkommensrechtliche Betriebsstätte iSd Art. 5 OECD-MA** für das ausländische Unternehmen (vgl. dazu ausführlich EAS 3415 sowie Rz 12 des OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA) begründet werden, weil es hierbei an einem ausreichenden Maß an **Beständigkeit bzw. Kontinuität** oder an einer ausreichenden **Verfügungsmacht** des Unternehmens über das Homeoffice fehlt. Zudem besteht unter gewöhnlichen Umständen ein Büro, das der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (vgl. OECD Secretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21.1.2021, Rz 19).

In diesem Sinne wurde auch im Rahmen der Konsultationsvereinbarung zum DBA-Deutschland anlässlich der COVID-19-Pandemie (s. bereits Abschnitt 1.2.) im Hinblick auf die Auslegung des [Art. 5 Abs. 1](#) des Abkommens Einvernehmen darüber erzielt, "*dass ein Arbeitnehmer, der nur aufgrund der Maßnahmen zur Bekämpfung der COVID-19-Pandemie Tätigkeiten im Homeoffice ausübt, für den Arbeitgeber regelmäßig keine Betriebsstätte im Sinne von Artikel 5 begründet. [...] Denn dann fehlt es bereits an dem für die Annahme einer Betriebsstätte erforderlichen Maß an Dauerhaftigkeit der Aktivität oder der Verfügungsmacht des Unternehmens, da die Tätigkeit des Arbeitnehmers aufgrund höherer Gewalt im Homeoffice ausgeübt wird*".

Beispiel 6:

Wird ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer eines ungarischen Unternehmens, der seiner Arbeit für gewöhnlich bei seinem Arbeitgeber in Ungarn nachgeht, wo ihm auch ein Büro zur Verfügung steht, im Jahr 2020 zur Eindämmung der weiteren Verbreitung der COVID-19 Pandemie für drei Monate im Homeoffice tätig, wird idR davon auszugehen sein, dass für den ungarischen Arbeitgeber allein dadurch noch keine Betriebsstätte nach [Art. 5 DBA-Ungarn](#) in Österreich begründet wird.

Beispiel 7:

Geht ein in Österreich ansässiger Arbeitnehmer einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft seiner Tätigkeit bereits seit dem Jahr 2014 im Ausmaß von 50% im Homeoffice nach, während er im Jahr 2020 zur Eindämmung der weiteren Verbreitung von COVID-19 zusätzlich für zwei Monate zur Gänze im Homeoffice tätig ist, wird - unter der Annahme, dass diese Tätigkeiten nicht bloße Hilfstätigkeiten iSd [Art. 5 Abs. 3 DBA-Schweiz](#) darstellen (vgl. EAS 3323) - schon unter gewöhnlichen Umständen eine Betriebsstätte iSd [Art. 5 DBA-Schweiz](#) für die schweizerische Gesellschaft in Österreich vorliegen.

4. COVID-19-bedingte Unterbrechungen bei Bauausführungen und Montagen

Im Hinblick auf eine Bauausführung oder Montage wird eine abkommensrechtliche Betriebsstätte regelmäßig erst dann begründet, wenn ihre Dauer einen bestimmten Zeitraum überschreitet. Dieser Zeitraum umfasst - entsprechend **Art. 5 Abs. 3 OECD-MA** - zumeist eine Dauer von **zwölf Monaten** (vgl. zur Fristenberechnung zB EAS 1773; EAS 3374). Kommt es dabei zu vorübergehenden Unterbrechungen der Bauausführung bzw. Montage, sind diese Zeiträume grundsätzlich in die Fristenberechnung einzubeziehen (vgl. Rz 55 OECD-MK zu Art. 5 OECD-MA; EAS 2059, EAS 3391). Abweichend davon ist eine getrennte Fristenberechnung nur bei Auftragsvergabe in Form von "Baulosen" möglich, die jedoch eine entsprechende Konsultation mit der zuständigen Behörden erfordert (so im Verhältnis zu Deutschland - Verständigungsprotokoll vom 7.9.1991 Z 7, AÖF 1993/143, der Schweiz - AÖF Nr. 34/2000 und Tschechien - AÖF 1993/143; vgl. dazu etwa EAS 2298; EAS 3194; EAS 3384).

Kommt es aufgrund der **COVID-19 Pandemie zu vorübergehenden Unterbrechungen** einer Bauausführung oder Montage, führt dies - vorbehaltlich einer allfälligen abweichenden bilateralen Vereinbarung - grundsätzlich zu **keiner Hemmung des Fristlaufs** (OECD Sekretariat, Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic vom 21.1.2021, Rz 27). Daran vermag im Übrigen auch nichts zu ändern, wenn für das jeweilige Abkommen eine getrennte Fristenberechnung bei Auftragsvergabe in Form von "Baulosen" vereinbart wurde.

Beispiel 8:

Ein in der Schweiz ansässiges Bauunternehmen unterhält eine Bauausführung in Österreich, deren Dauer ursprünglich über einen Zeitraum von zehn Monaten geplant war. Kommt es aufgrund von Maßnahmen zur Eindämmung der weiteren Verbreitung von COVID-19 zu einer dreimonatigen Bauverzögerung, so überschreitet die Dauer der

Bauausführung letztlich die 12-Monats-Frist iSd [Art. 5 Abs. 2 lit. g DBA-Schweiz](#). Dadurch begründet das schweizerische Unternehmen grundsätzlich eine abkommensrechtliche Betriebsstätte in Österreich.

5. Auswirkungen der COVID-19 Pandemie auf Verrechnungspreisfragen

Die einzigartigen wirtschaftlichen Bedingungen, die sich aus COVID-19 und den Reaktionen der einzelnen Staaten auf die Pandemie ergeben, führen zu praktischen Herausforderungen bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Das Inclusive Framework on BEPS hat daher Leitlinien verabschiedet, die für Abgabepflichtige und Finanzverwaltungen als Hilfestellung für die Anwendung der Verrechnungspreisregelungen für die von der COVID-19-Pandemie betroffenen Wirtschaftsjahre dienen sollen (OECD Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic vom 18.12.2020).

Die Leitlinien halten fest, dass die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 2017 (OECD-VPG) auch unter den möglicherweise einzigartigen Umständen der Pandemie als Grundlage für die Durchführung von Verrechnungspreisanalysen dienen sollen. Dementsprechend beschreiben diese Leitlinien für ausgewählte Themen, wie der Fremdvergleichsgrundsatz und die OECD-VPG für Verrechnungspreisprobleme angewendet werden können, die sich aufgrund der COVID-19-Pandemie ergeben oder dadurch verschärft haben (zB Vergleichbarkeitsanalyse, Verluste, staatliche Förderungen, APAs). Die Leitlinien gehen nicht über das hinaus, was in den OECD-VPG 2017 vorgesehen ist.

Die Leitlinien dienen auch in Österreich als Auslegungshilfe für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und kommen für alle konzerninternen Geschäftsvorfälle zur Anwendung, die von der COVID-19-Pandemie betroffen sind. Die Anwendung der Leitlinien ist durch den Abgabepflichtigen zu dokumentieren.

Bundesministerium für Finanzen, 17. Juni 2022