

22. Mai 2020

2020-0.271.800

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.

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.).

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 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). 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.

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 Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis vom 3.4.2020, Rz 27).

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). Darüber hinaus wurde im Rahmen dieser Konsultationsvereinbarung vom 15.4.2020 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]“*.

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.

1.4. Die Grenzgängerregelung des DBA-Italien

In Bezug auf die Anwendung und Auslegung der Grenzgängerregelung iSd [Art. 15 Abs. 4 DBA-Italien](#) werden gegenwärtig Konsultationsgespräche vor dem Hintergrund der COVID-19 Pandemie geführt.

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 Verdienstentgangsentschädigung von staatlicher 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. OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis vom 3.4.2020, Rz 24 mit Verweis auf Rz 2.6 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA).

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** vom 15.4.2020 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** sowie 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 Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis vom 3.4.2020, Rz 9).

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

4.1. Die Berechnung der Baustellenfrist nach dem OECD-MA

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 Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis vom 3.4.2020, S. 3). 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.

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

In Bezug auf die Anwendung und Auslegung der Frist iSd [Art. 5 Abs. 3 DBA-Deutschland](#) werden gegenwärtig Konsultationsgespräche vor dem Hintergrund der COVID-19 Pandemie geführt.

Bundesministerium für Finanzen, 22. Mai 2020