

**12535/AB**  
Bundesministerium vom 02.01.2023 zu 12817/J (XXVII. GP)  
**Finanzen** [bmf.gv.at](http://bmf.gv.at)

**Dr. Magnus Brunner, LL.M.**  
Bundesminister für Finanzen

Herrn Präsidenten  
des Nationalrates  
Mag. Wolfgang Sobotka  
Parlament  
1017 Wien

Johannesgasse 5, 1010 Wien

Geschäftszahl: 2022-0.780.711

Wien, 2. Jänner 2023

Sehr geehrter Herr Präsident!

Auf die schriftliche parlamentarische Anfrage Nr. 12817/J vom 2. November 2022 der Abgeordneten Mag. Gerald Loacker, Kolleginnen und Kollegen beehe ich mich Folgendes mitzuteilen:

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass grundsätzlich zwischen der Besteuerung des Grenzgängers (Arbeitnehmers) und der Besteuerung des Arbeitgebers, der gegebenenfalls durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers im Homeoffice eine Betriebsstätte begründet, zu unterscheiden ist.

Bei der Beantwortung der Fragen 1., 2., 4. und 5. wird – entsprechend der Fragestellung – nur auf die Besteuerung von Grenzgängern Bezug genommen, Frage 3. befasst sich hingegen mit dem Thema der Betriebsstätten-Begründung des Arbeitgebers durch Tätigkeiten der Grenzgänger im Homeoffice. Zu arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Fragen kann mangels Zuständigkeit nicht Stellung genommen werden.

Zu 1. und 2.:

Österreich hat mit drei Staaten (Deutschland, Italien, Liechtenstein) Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit einer sogenannten „Grenzgängerregelung“ abgeschlossen, die im Allgemeinen dem Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht an den Gehältern einräumt. Dabei ist zu beachten, dass ein Grenzgänger im Sinne einer solchen Regelung besondere Voraussetzungen zu erfüllen hat. Nicht jeder Arbeitnehmer, der in einem Staat ansässig ist und in einem anderen Staat arbeitet, ist Grenzgänger im Sinne des Abkommens.

Liegen die Voraussetzungen für die jeweilige Grenzgängerregelung (wie z.B. die 45-Tage-Grenze im DBA-Deutschland) nicht vor bzw. werden diese aufgrund vermehrter Tätigkeit im Homeoffice nicht mehr erfüllt, so wird das Besteuerungsrecht nach den allgemeinen DBA-Grundsätzen aufgeteilt (d.h. nach dem Tätigkeitsstaatsprinzip gemäß Artikel 15 Abs. 1 und unter Berücksichtigung der Ausnahmen gemäß Artikel 15 Abs. 2 OECD-MA).

Im Verhältnis zu Deutschland bedeutet das, dass die geltenden Regelungen des DBA-Deutschland die Arbeitnehmer nicht daran hindern, ihre Tätigkeit im Homeoffice auszuüben. Den betroffenen Arbeitnehmern droht bei Überschreitung der 45-Tage-Grenze für Tage im Homeoffice keine Doppelbesteuerung. Es greift lediglich die nach dem DBA-Deutschland vorgesehene Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen Österreich und Deutschland. Die Betroffenen würden dann einen Teil ihres Einkommens in Deutschland und den anderen Teil in Österreich versteuern. Betreffend die Besteuerung von Grenzgängern nach dem DBA-Deutschland sind dem BMF insofern keine Rechtsunsicherheiten bekannt.

Um die Besteuerung von Grenzgängern, die in beträchtlichem Ausmaß im Homeoffice tätig sind, administrativ zu vereinfachen, begann das Bundesministerium für Finanzen (BMF) jedoch bereits vor dem Entschließungsantrag, die Bestimmungen des DBA-Deutschland betreffend die Besteuerung von Grenzgängern zu evaluieren. Neben Schriftverkehr fanden auch bereits virtuelle und persönliche Besprechungen mit der deutschen Seite statt.

Bezüglich der Besteuerung von Grenzgängern nach dem DBA-Italien wurde eine Auslegungsfrage an das BMF herangetragen, die gegenwärtig mit den zuständigen italienischen Behörden abgeklärt wird (siehe Frage 4.).

Hinsichtlich der Besteuerung von Grenzgängern nach dem DBA-Liechtenstein sind dem BMF keine Rechtsunsicherheiten oder Praxisprobleme bekannt. Dementsprechend wurden auch keine bilateralen Gespräche mit Liechtenstein aufgenommen.

### Zu 3.:

Es gibt Bestrebungen seitens des BMF, einen internationalen Konsens betreffend die Regelungen zur Begründung von Homeoffice-Betriebsstätten zu erwirken. Österreich hat sich im Rahmen von OECD-Arbeitsgruppen für weitere Arbeiten an diesem Themenkomplex ausgesprochen.

Da die von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen betreffend die Betriebsstättenregelung dem OECD-Musterabkommen folgen und die Auslegung dieser Regelung im Wesentlichen durch den OECD-Musterkommentar erfolgt, kann die Frage der Begründung einer Betriebsstätte durch Homeoffice-Tätigkeiten nicht nachhaltig durch einzelstaatliche Maßnahmen bzw. bilaterale Gespräche mit Nachbarstaaten gelöst werden. Vielmehr müsste diese Problematik auf Ebene der OECD diskutiert, eine einheitliche Staatenpraxis herausgearbeitet und der OECD-Musterkommentar sowie gegebenenfalls sogar das OECD-Musterabkommen einer Änderung unterzogen werden. Entsprechende Änderungen müssten dann gegebenenfalls noch in die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen werden.

Darüber hinaus wurde das Thema der Betriebsstättenbegründung aufgrund von Homeoffice-Tätigkeiten auch in Arbeitsgruppen der EU aufgegriffen. Wiewohl gegenwärtig noch unklar ist, auf welche Weise innerhalb der EU eine Lösung gefunden werden kann, bleiben weitere Entwicklungen abzuwarten.

„Selbstgestrickte“ Bestimmungen in einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen, die die Begründung von Betriebsstätten durch Homeoffice per se ausschließen sollen, bergen mehrere Gefahren beziehungsweise Nachteile: Sie führen häufig zu Auslegungsproblemen, lange Gerichtsverfahren sind die Folge. Darüber hinaus bestehen Vollzugsprobleme für Praxis und Verwaltung, wenn die Regelungen uneinheitlich sind. Weiteres ist mit einer geringen Akzeptanz durch DBA-Partner zu rechnen, wenn die Bestimmung nicht auf internationalen Konsens zurückzuführen ist. Zudem wird es auch aus Ressourcengründen nicht möglich sein, eine flächendeckende Implementierung einer solchen Regelung in das österreichische DBA-Netzwerk zu erwirken. Schließlich wäre die Implementierung einer solchen Regelung wohl nur temporär, bis ein internationaler Konsens auf OECD/EU-Ebene herbeigeführt werden kann.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass aus Sicht des BMF „selbstgestricke“ Bestimmungen zwar gegebenenfalls eine Zwischenlösung darstellen können, jedoch keine nachhaltige Alternative zur Suche nach einem internationalen Konsens darstellen, zumal sich das Thema der Betriebsstättenbegründung nicht nur im Verhältnis zu Nachbarstaaten, sondern gegenüber sämtlichen DBA-Partnern stellt.

#### Zu 4.:

##### **Deutschland**

Nach dem DBA-Wortlaut ist ein Grenzgänger eine Person, die in einem Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt. Um eine gewisse Flexibilität in Hinblick auf das Kriterium der täglichen Rückkehr einzuräumen, wurde eine Konsultationsvereinbarung abgeschlossen, in der man unter anderem vereinbarte, dass eine Nichtrückkehr an höchstens 45 Tagen nicht zum Verlust der Grenzgängereigenschaft führt. Ohne diese 45-Tage-Regelung würde es aufgrund des Abkommenswortlautes ab dem ersten Tag der Nichtrückkehr zum Verlust der Grenzgängereigenschaft kommen. Wie oben dargelegt, wird zurzeit an einer Abänderung der derzeitigen Grenzgängerregelung gearbeitet.

Hinsichtlich der in der Anfrage angesprochenen Konsultation zwischen Deutschland und Frankreich ist anzumerken, dass sich der Wortlaut des deutschen DBA mit Österreich gänzlich vom deutschen DBA mit Frankreich unterscheidet, da im DBA-Deutschland-Frankreich nur gefordert ist, „im Grenzgebiet eines der Vertragsstaaten zu wohnen und im Grenzgebiet des anderen Staates zu arbeiten“. Ein tägliches Pendeln wie im DBA-Deutschland-Österreich wird nicht vorausgesetzt. Daher kann Österreich mit Deutschland keine Konsultation wie Frankreich abschließen.

##### **Italien**

Nach dem DBA-Wortlaut ist ein Grenzgänger eine Person, die in einem Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und üblicherweise zum Arbeitsort im anderen Staat pendelt. Um Rechtssicherheit betreffend den Begriff „üblicherweise“ zu schaffen, wird an einer diesbezüglichen Abstimmung mit der italienischen zuständigen Behörde gearbeitet.

##### **Liechtenstein**

Nach dem DBA-Wortlaut ist ein Grenzgänger eine Person, die in einem Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und im anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort

hat und in der Regel an jedem Arbeitstag zum Arbeitsort im anderen Staat pendelt. Da keine Anfragen oder Auslegungsschwierigkeiten im Verhältnis zu Liechtenstein bekannt sind, wurde eine Änderung der Regelung bis jetzt nicht angedacht.

Zu 5.:

Wie bereits dargelegt, besteht – insbesondere im Hinblick auf das DBA-Deutschland – keine Rechtsunsicherheit. Ungeachtet dessen laufen bereits Gespräche mit Deutschland mit dem Ziel der Verhandlung eines Abänderungsprotokolls. Vorgespräche zu den Revisionsverhandlungen haben bereits begonnen, ein Abschluss der Verhandlungen ist zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht absehbar. Zu beachten ist, dass Änderungen immer den Konsens beider Staaten benötigen und eine Umsetzung auch von nationalen Prozessen abhängt, auf die der einzelne Verhandlungspartner keinen Einfluss nehmen kann.

Der Bundesminister:

Dr. Magnus Brunner, LL.M.

Elektronisch gefertigt

