

RECHT & RFG FINANZEN FÜR GEMEINDEN

Mit
Sachregister
2003 – 2019!

Herausgeber **Walter Leiss**
Schriftleitung und Redaktion **Markus Achatz, Peter Pilz**
Redaktion **Christoph Grabenwarter, Ferdinand Kerschner, Katharina Pabel,
Alfred Riedl, Ursula Stingl-Lösch**

September 2020

03

109 – 168

Schwerpunkt

Haftung von Gemeindeorganen

Gemeinden und „Public Relations“

Nicolas Raschauer und Marco Dworschak ➔ 112

Die Kommunalverwaltung als juristisches Himmelfahrtskommando

Dieter Neger ➔ 119

Übersicht

Steuer-Radar ➔ 125

Beiträge

Raumordnungs- und abgabenrechtliche Vorschriften für Freizeitwohnsitze

Luca Hautz und Andreas Wimmer ➔ 145

Verwendung von Gemeinde-Bedarfszuweisungsmitteln

Gerhard Baumgartner ➔ 128

Home-Office als Betriebsstätte *Peter Mühlberger* ➔ 136

Update Nachbarrecht – Entscheidungen 2018/2019

Erika Wagner ➔ 151

Bilanzierung von Rückdeckungsversicherungen

Alexander Herbst und Veronika Meszarits ➔ 160

Home-Office als Betriebsstätte

RFG 2020/26

§§ 29, 30 BAO;
§ 4 KommStG
1993;

OECD-MA 2017

SWAP-Satz

Verfügungsgewalt

Zuletzt wurden Tätigkeiten von Arbeitnehmern im Rahmen von Home-Office aufgrund der Pandemie ein besonderer Stellenwert beigemessen. Das BMF hatte zuletzt zum Home-Office eine Rechtsposition bezogen. Der Beitrag analysiert die Bedeutung von Home-Office als Betriebsstätte aus der Sicht des Kommunalsteuerrechts. Dies insb auch unter dem Gesichtspunkt, dass das Home-Office als Betriebsstätte va bei der Zuteilung/Zurechnung von Dienstnehmern rechtliche Konsequenzen bei der Beurteilung der kommunalen Heheberechtigung mit sich bringen könnte.

Von Peter Mühlberger

Inhaltsübersicht:

- A. Gesetzesgrundlagen
 1. Abgabenordnung
 2. Kommunalsteuerrecht
 3. Einkommensteuerrecht
 4. Doppelbesteuerungsabkommen
 - a) DBA – Deutschland
 - b) Einschränkungen
 - c) OECD-Musterabkommen
 - d) Abgabenrechtliche Vorgangsweise
- B. Österreichische Rechtsinterpretation
 1. Rechtsprechung
 - a) Definition – Voraussetzungen
 - b) Verfügungsmacht
 - c) Wohnräumlichkeiten
 2. Rechtslehre
- C. Bundesfinanzhof – Rechtsprechung
 1. Verfügungsgewalt über Anlagen/Einrichtungen
 - a) Rechtsposition
 - b) Nutzungsumfang
 2. Unternehmensspezifische Anlagen/ Einrichtungen
 - a) Unternehmensnutzung
 - b) Wohnräume
- D. BMF – Informationen
 1. Spezifische Leistungsformen
 2. Wohnräumlichkeiten
 3. Home-Office
- E. Resümee

A. Gesetzesgrundlagen

1. Abgabenordnung

Nach § 29 Abs 1 BAO ist Betriebsstätte nach den Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines (gewerblichen) Betriebs oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dient.

Als Betriebsstätten gelten insb

- die Geschäftsleitung;
- Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer zur Betriebsausübung dienen;
- Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate übersteigt hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Besondere rechtliche Bestimmungen finden sich im § 30 BAO für Eisenbahnunternehmen, Bergbauunternehmen und Versorgungsunternehmen; so hat eine Betriebsstätte

- ein Eisenbahnunternehmen nur in Gemeinden mit dem Verwaltungssitz, Eisenbahnstationen oder Eisenbahnwerkstätten, nicht aber bei geführten Gleisanlagen;
- ein Bergbauunternehmen in Gemeinden mit oberirdischen Anlagen, in denen eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet (ausgeübt) wird;
- ein Versorgungsunternehmen mit Wasser (nicht Abwässer), Gas, Elektrizität, Wärme, Kälte, Erdöl oder dessen Derivaten in Gemeinden, in denen diese Derivate zugeführt oder abgegeben werden, nicht aber in Gemeinden mit Leitungsführungen.

2. Kommunalsteuerrecht

Die Bestimmungen des § 4 KommStG erweitern den Betriebsstättenbegriff insofern, als

- darunter jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung zählt, die unmittelbar, aber auch mittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient;
- bei Eisenbahn- und Bergbauunternehmen auch Mietwohnhäuser, Arbeiterwohnstätten und Erholungsheime als Betriebsstätten gelten;
- bei einem Schifffahrtsunternehmen und bei entsprechenden gewerblichen Einrichtungen auf Schiffen als Betriebsstätte auch der inl Heimathafen oder die Schiffsregistereintragung gilt.

3. Einkommensteuerrecht

Als (lohnsteuerspezifische) Betriebsstätte nach § 81 EStG für Zwecke des Steuerabzugs von Arbeitslohn gilt jede vom Arbeitgeber im Inland für die Dauer von mehr als einem Monat unterhaltene feste örtliche Anlage oder Einrichtung, wenn sie der Ausübung der durch den Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit dient; ausdrücklich wird darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der lohnsteuerspezifischen Betriebsstätten § 29 Abs 2 BAO über Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen und Geschäftsstellen sowie Bauausführungen mit der Sechsmonatsregelung analog gelten.

4. Doppelbesteuerungsabkommen

a) DBA – Deutschland

Nach Art 5 des DBA Österreich – Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (BGBl III 2002/182), wobei hinsichtlich der Kommunalsteuer das DBA zwischen Österreich und Deutschland aus dem Jahre 1954 gilt, zählen als Betriebsstätte

- feste Geschäftseinrichtungen, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens gänzlich oder allenfalls auch nur teilweise ausgeübt wird;
- Geschäftsleitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstellen, Fabrikationswerkstätten;
- Einrichtungen zur Ausbeutung von Bodenschätzen, wie Bergwerke, Öl- oder Gasförderungen; sowie Steinbrüche und andere Anlagen;
- Bauausführungen oder Montagen, wenn ihre Dauer 12 Monate überschreitet.

b) Einschränkungen

Keine Betriebsstätten sind

- Lagerhallen, Ausstellungsräume, Auslieferungseinrichtungen;
- Geschäftseinrichtungen zwecks Ankaufs von Waren oder Informationsbeschaffung;
- Geschäftseinrichtungen für Hilfs- oder Vorbereitungstätigkeiten für das Unternehmen.

c) OECD-Musterabkommen

Das OECD-Musterabkommen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung sowie der Steuerverkürzung und Steuerumgehung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (OECD-MA 2017) definiert den Betriebsstättenbegriff hinsichtlich der festen Geschäftseinrichtung und der angeführten Beispiele sowie der Bauausführungen und Betriebsstättenauschlüsse (Negativtatbestand) analog zum DBA Österreich-Deutschland.

Sonderregelungen gibt es nach diesem OECD-MA 2017 insb bei Vertretertätigkeit, welche Verträge im Namen des Unternehmens oder zur Eigentumsübertragung und allenfalls zur Erbringung von Dienstleistungen durch dieses Unternehmen abschließen.

d) Abgabenrechtliche Vorgangsweise

DBA entfalten eine „Schrankenwirkung“ insofern, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen, dh

- zunächst ist nach staatlichem Steuerrecht der Betriebsstättencharakter zu beurteilen,
- in einem zweiten Schritt ist zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht hinsichtlich der Betriebsstätte durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt würde (VwGH vom 4. 9. 2014, 2011/15/0133).

Obwohl das DBA-Deutschland 2002 weder die Gewerbesteuer, noch die Kommunalsteuer expressis verbis anführt, wird jedoch in den Zusatzprotokollen indirekt auf bestehende Abkommen wie das DBA-Deutschland 1954 verwiesen. Danach sind Verbindungsbüros, wie etwa Repräsentanzen, sehr wohl unter den steuerrechtlich relevanten Betriebsstättenbegriff zu subsumieren;

Warenlager, Einkaufsbetriebsstätten und Hilfsbetriebsstätten fallen jedoch nicht darunter.¹⁾

Nach dem Doppelbesteuerungsrecht verweist der VwGH iZm Repräsentanzen dt Unternehmen in Österreich auf das österr Steuerrecht, wonach iZm der kommunalsteuerrechtlichen Beurteilung Betriebsstätten nicht im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet bzw gepachtet würden müssen, sondern es genügt, wenn sie ihm für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen.²⁾

B. Österreichische Rechtsinterpretation

1. Rechtsprechung

a) Definition – Voraussetzungen

Die Rsp³⁾ definierte den Betriebsstättenbegriff bereits sehr bald eigenständig; das Höchstgericht hat auch die Thematik einer Wohnung allerdings als lohnsteuerspezifische Betriebsstätte aufgegriffen, wonach die von einem selbstständigen Handelsvertreter in einer Wohnung ausgeübte Tätigkeit als Betriebsstätte angesehen wird. Doch bereits in einer weiteren E⁴⁾, hat das Höchstgericht die Unterscheidung zwischen einer lohnsteuerspezifischen Betriebsstätte nach § 81 EStG für die Berechnung des Arbeitslohns und der Lohnsteuer und einer Betriebsstätte nach § 29 BAO bzw Art 4 DBA Österreich-Deutschland 1954 erkannt, wobei/weshalb mit einer Betriebsstätte nach § 81 EStG nicht gleichzeitig eine Betriebsstätte nach § 29 BAO bzw Doppelbesteuerungsabkommen errichtet würde bzw ihr gleichgesetzt werden könnte.

Würde eine gewerbliche Tätigkeit nicht als Wandergewerbe, jedoch nicht in festen Räumlichkeiten oder Anlagen, sondern von festen örtlichen Einrichtungen und Anlagen aus ausgeübt werden, wie etwa die Tätigkeit eines selbstständigen Fernfahrers, ist als Betriebsstätte jene Einrichtung zu verstehen, von der aus die Tätigkeit ausgeübt wird;⁵⁾ dabei grenzt das Höchstgericht in einer derartigen Betriebsstätte vorgenommene Tätigkeiten von jener Tätigkeit aus, in der ein Dienstnehmer die Haupttätigkeit im Firmenbüro und lediglich geringfügige Tätigkeiten in seiner Privatwohnung ausgeübt hatte, wobei diese Privatwohnung dann nicht als Betriebsstätte anerkannt wurde.⁶⁾

Nach der Rechtsauffassung des Höchstgerichts ist der Begriff der festen Geschäftseinrichtung betriebsbezogen zu sehen und erfordert, dass in den Einrichtungen oder Räumlichkeiten die Tätigkeit gänzlich oder zumindest teilweise ausgeübt würde. Die Anforderungen zur Betriebsstättenbegründung an den Umfang der eine Betriebsstätte begründenden betrieblichen Handlungen ist allerdings umso geringer, je mehr sich die Tätigkeit außerhalb dieser Anlagen vollzieht.

Erstmalig definiert er iZm Betriebsstätten auch die Verfügungsmacht; zur Annahme einer Verfügungsmacht ist nicht erforderlich, dass Anlagen und Einrich-

1) VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0219.

2) VwGH 28. 5. 2019, Ra 2019/15/0009.

3) VwGH 25. 2. 1987, 84/13/0053.

4) VwGH 12. 6. 1990, 87/14/0022.

5) VwGH 1. 10. 1991, 90/14/0257.

6) RFH 29. 3. 1939, VI B 4/39 RStBl 1939, S 570.

tungen im Eigentum des Unternehmers stehen oder von diesem gemietet bzw gepachtet wurden, sondern es genügt, dass sie „für die Zwecke seines Unternehmens ständig zur Verfügung stehen“, weshalb als Betriebsstätten sogar ein Containerbüro oder eine Bearbeitungsscheune zu qualifizieren waren;⁷⁾ selbst eine zur telefonischen oder fernschriftlichen Entgegennahme von Aufträgen benützte Wohnung könne als Betriebsstätte rechtlich gewertet werden.⁸⁾

Allerdings grenzt das Höchstgericht bei der Anwendung von ASVG-Bestimmungen Bauausführungen und Montagearbeiten vom ständigen Betrieb (Werks- gelände, Lagerhallen, Fabrikationseinrichtungen) und damit von einer Betriebsstätte „im eigentlichen und herkömmlichen Sinn“ ab.⁹⁾

b) Verfügungsmacht

Form und Dauer

Der kommunalsteuerrechtliche Betriebsstättenbegriff stellt weder auf das Eigentum noch Miete oder Pacht des Unternehmers auf die Anlagen oder Einrichtungen ab, sondern es genügt, wenn Räumlichkeiten oder Einrichtungen dem Unternehmer für Zwecke seines Unternehmens zur Verfügung stehen; die Verfügungsmacht kann auch auf unentgeltlicher Überlassung beruhen.¹⁰⁾ Auch zur lohnsteuerrechtlich relevanten Wohnung und Wohnsitz wird auf die tatsächliche Verfügungsmacht abgestellt;¹¹⁾ selbst der EuGH¹²⁾ stellt auf den Besitzwilen iZm der tatsächlichen Verfügungsgewalt ab.

Bei Baustellen und Montagen wird dem Unternehmer legistisch grundsätzlich vorerst keine Verfügungsgewalt eingeräumt, weshalb erst bei einer (voraussichtlichen) Dauer von 6–12 Monaten von einer Betriebsstätte gesprochen werden kann, während andernfalls bei der Einräumung der Verfügungsmacht bereits bei einer kürzeren als der 12-monatigen Dauer, wie sie für Bauausführungen früher vorgesehen war, eine feste Geschäftseinrichtung vorliegen kann.¹³⁾

Der Begriff der Verfügungsgewalt wird an die objektiven rechtlichen Voraussetzungen des Besitzbegriffs und gleichbedeutend mit Innehabung geknüpft, weshalb der Wohnsitzbegriff des Steuerrechts und damit auch im lohnsteuerspezifischen Rechtssinn an die tatsächliche Verfügungsgewalt über Räumlichkeiten abstellt;¹⁴⁾ dabei wird jedoch sehr wohl eingeräumt, dass das bloße, vereinzelte Zurverfügungstellen von Wohnräumlichkeiten nicht schon die Einräumung der tatsächlichen Verfügungsgewalt bedeutet.

Gerade iZm dem internationalen Steuerrecht stellt das Höchstgericht direkt und zuweilen indirekt auf die Verfügungsmacht bei inl Repräsentanzen ausländischer Unternehmen¹⁵⁾ oder bei Tätigkeiten von ausländischen Flugpiloten inl Fluggesellschaften¹⁶⁾ auf die Verfügungsmacht ab, wobei die Dienstnehmer bei Vorhandensein mehrerer Betriebsstätten nach den tatsächlichen Verhältnissen jener Betriebsstätte zuzuordnen sind, zu welcher die stärkste organisatorische und wirtschaftliche Verbundenheit besteht.

Mittelbare Nutzung

Nach stRsp wurde gerade im Kommunalsteuerrecht der Betriebsstättenbegriff eigenständig definiert,¹⁷⁾ da-

nach umfasst er alle unternehmerischen Tätigkeiten und nicht nur unmittelbares, sondern auch mittelbares Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit – danach genügt es für eine Betriebsstättenbegründung, dass die Einrichtungen und Anlagen für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen. Daher würde selbst im Rahmen der Arbeitskräfteüberlassung eine Betriebsstätte des Überlassers auch dort begründet, wo die an den Beschäftigter überlassenen Dienstnehmer tätig werden, nämlich in der in Betracht kommenden Betriebsstätte des Beschäftigters.

Die faktische Verfügungsmacht über die Anlage oder Einrichtung des Unternehmens, welches die überlassenen Dienstnehmer beschäftigt, wird vom die Arbeitskräfte überlassenden Unternehmer durch seine Arbeitskräfte an Ort und Stelle ausgeübt, weil Arbeitsverrichtung im Unternehmen des Beschäftigters ohne faktischen Zugriff auf dessen Anlagen oder Einrichtungen ohnehin nicht möglich wäre. Dem rechtlichen Element von Verfügungsmacht ist schon dadurch ausreichend entsprochen, dass das die überlassenen Dienstnehmer beschäftigende Unternehmen sich mit dem Tätigwerden dieser Arbeitnehmer des Arbeitskräfteüberlassers in seinen Anlagen und Einrichtungen einverstanden erklärt; damit vertritt der VwGH die Rechtsanschauung, dass bei der Arbeitskräfteüberlassung am Ort der Arbeiterbringung durch die überlassenen Dienstnehmer eine Betriebsstätte des Überlassers schon durch das Agieren der Dienstnehmer in Anlagen und Einrichtungen des Beschäftigters begründet würde.¹⁸⁾

Einschränkung

Die hg Rsp tendiert allerdings bei der rechtlichen Beurteilung der für das Tatbestandsmerkmal einer Betriebsstätte notwendigen Verfügungsmacht zwar durchaus großzügig, fordert jedoch dennoch ein gewisses Minimum an Verfügbarkeit des Unternehmers. Die Anforderungen an den Umfang der betrieblichen Handlungen, die zur Begründung einer Betriebsstätte erforderlich sind, sind umso geringer, je mehr sich die eigentliche Tätigkeit außerhalb der festen örtlichen Anlage vollzieht; argumentum e contrario sollen sie umso intensiver iZm sog Innentätigkeiten sein. Für eine Verfügungsmacht spricht iZm einem Container, dass die zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten bspw dauerhaft für die Durchführung von Besprechungen mit den Dienstnehmern verwendet würden und für Zwecke des Unternehmens ständig zur Verfügung stehen.¹⁹⁾

Unabhängig von der Rechtsposition iZm der Verfügungsmacht genügt es daher nicht, wenn Dienstneh-

7) VwGH v 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

8) VwGH 12. 12. 1995, 94/14/0060.

9) VwGH 21. 9. 1993, 92/08/0258.

10) VwGH 26. 1. 2012, 2008/15/0217.

11) VwGH 4. 9. 2014, 2011/15/0133.

12) EuGH 7. 9. 2004, C-1/03.

13) VwGH 21. 5. 1997, 96/14/0084.

14) VwGH 24. 1. 1996, 95/13/0150.

15) VwGH 15. 9. 2016, 2013/15/0219.

16) VwGH 28. 5. 2019, Ra 2019/15/0009.

17) VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0051.

18) VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0051; VwGH 21. 10. 2015, 2012/13/0085.

19) VwGH 18. 3. 2004, 2000/15/0118.

mer in Räumlichkeiten, wie etwa Wohnräumlichkeiten, arbeiten, sondern sie müssen für Unternehmenszwecke zur Verfügung stehen – diese Verfügungsmacht muss sowohl im Hinblick auf die Einrichtung der Räumlichkeiten als auch auf die Art der Unternehmenstätigkeit bezogen sein. Dies wäre etwa gegeben, wenn bspw dem Geschäftsführer in den Räumlichkeiten Schreibtisch, Telefon und Telefax für die Ausübung seiner Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung stehen.²⁰⁾ Daraus ist aber eindeutig rechtlich zu folgern, dass nicht nur Dienstnehmer in den Räumlichkeiten wohnen und arbeiten, sondern dass der Unternehmer durch bspw Führungsorgane über diese Räumlichkeiten eine entsprechende Verfügungsmacht ausüben kann. Gerade iZm der Frage der Verfügungsgewalt über einen Wohnsitz (Einfamilienhaus) stellt das Höchstgericht aber sehr wohl auf unternehmerische bzw geschäftliche Einflussnahme als Indiz für die Verfügungsgewalt ab;²¹⁾ es könne daher nicht argumentiert werden, dass der bloße Wohnsitz eines Geschäftsführers als Geschäftsleitung eines Unternehmens angesehen würde, weshalb die Verfügungsmacht hinsichtlich des Wohnsitzes nicht angenommen werden könne.

c) Wohnräumlichkeiten

Die Nutzung einer Wohnung für Unternehmenszwecke ist grundsätzlich rechtlich möglich.²²⁾ Wohnräumlichkeiten können nur aber dann eine Betriebsstätte begründen, wenn neben der festen Einrichtung auch entsprechende Hilfsmittel zur Ausübung der geschäftlichen bzw unternehmerischen Tätigkeit zur Verfügung stehen.²³⁾

Obwohl grundsätzlich eine Wohnung theoretisch auch als Betriebsstätte angesehen werden kann,²⁴⁾ hat der VwGH dennoch in seiner fortlaufenden Rsp die Kriterien einer Wohnung als Betriebsstätte näher definiert. So wäre eine feste örtliche Einrichtung erst gegeben, wenn dem bspw Geschäftsführer bei Bedarf nicht nur Räumlichkeiten und ein Schreibtisch, sondern auch Einrichtungsgegenstände für seine Arbeit zur Ausübung der Geschäftstätigkeit zur Verfügung gestellt werden.²⁵⁾

2. Rechtslehre

Im Hinblick auf die umfangreiche hg Rsp entwickelten sich in der umfassenden Rechtsmeinung vier wesentliche Betriebsstattelemente:

- Das **statische Element**, wonach es für das Vorhandensein einer Betriebsstätte bestimmter territorialer fester Anlagen oder Einrichtungen bedarf, wozu neben den typischen festen, herkömmlich bekannten örtlichen Anlagen und Einrichtungen, auch Lagerplätze, fest zugewiesene Marktstandplätze, Zeitungskioske und Verkaufsautomaten, feste Taxisstandplätze, Wohnungen und Kfz-Lagerhallen zählen.
- Ein **zeitliches Element**, dass die Tätigkeit nicht nur von vorübergehender Dauer sein kann und daher analog zu den Bauausführungen jedenfalls sechsmonatige Betriebsstätten das zeitliche Element erfüllen, dies aber auch in Einzelfällen spezifisch

rechtlich beurteilt werden sollte,²⁶⁾ wie etwa für ständig wiederkehrende Messeveranstaltungen.

Zur Frage der Dauerhaftigkeit wird darauf hingewiesen, dass weder § 29 BAO noch § 4 Abs 1 KommStG eine bestimmte Frist für die Annahme einer gewissen Dauer vorgeben. Wenn auch grundsätzlich für Betriebsstätten keine gesetzliche Mindestdauer vorgesehen ist (ausgenommen bei Bauausführungen), wird der für den Betriebsstättencharakter sprechende Dauerzeitraum, wie etwa bei sich ständig wiederholenden Messeveranstaltungen, für ein variables Zeitelement unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalls, wie Art und Nachhaltigkeit der Betätigung und ihr Wettbewerbscharakter, zu berücksichtigen sein.²⁷⁾

Lediglich für Bauausführungen wurde ein Betriebsstättencharakter erst angenommen, wenn sie vorerst auf sechs Monate ausgerichtet sind oder de facto sechs Monate gedauert haben; doch selbst hier würde eine Betriebsstätte angenommen, wenn sie auf sechs Monate ausgerichtet war, jedoch bspw nach einer Woche beendet wurde.

Analoges wird man – allerdings primär nach internationalem Recht – für Montagearbeiten anzunehmen haben, denen eine gewisse Sonderstellung zukommt und lediglich bei langfristiger Dauer analog zu Bauausführungen allenfalls über einen Betriebsstättencharakter nachgedacht werden könnte, wobei in der hL²⁸⁾ Montagearbeiten außerhalb von Bauausführungen grundsätzlich kein Betriebsstättencharakter zukommen sollte; dies ist auch durchaus nachvollziehbar, weil sonst jede Montage in einem Gesamtprojekt eine Betriebsstätte begründen könnte – dies wäre allenfalls bei einzelnen Arbeitsmontageprojekten im Rahmen eines Gesamtbauvorhabens nicht vertretbar.

→ Ein Element der **Verfügungsmacht**, welche nicht nur das Eigentum oder Miete/Pacht erfordert, sondern auch auf unentgeltlicher Überlassung beruhen kann, wenn dem Nutzer an der Betriebsstätte mit der Überlassung eine Rechtsposition eingeräumt wird, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres entzogen oder verändert werden kann; die bloße Nutzungsberechtigung, etwa zur Reinigung von Räumen oder die Mitbenützung von Aufenthaltsräumen, begründet noch keine Betriebsstätte.

Zur Verfügungsmacht vertritt va *Taucher*²⁹⁾ die Auffassung, dass auch ein bloß mittelbares Dienen der Anlagen oder Einrichtungen für die Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausreicht;³⁰⁾ es genügt bereits, dass Einrichtungen für Zwecke des Unternehmens zur Verfügung stehen. Die Verfügungsgewalt zwischen

20) VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144.

21) VwGH 31. 5. 2000, 97/13/0200.

22) VwGH 19. 12. 2006, 2005/15/0127.

23) VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144.

24) VwGH 25. 2. 1987, 84/13/0053.

25) VwGH 25. 11. 1992, 91/13/0144.

26) *Mühlberger/Ott*, Handbuch zur Kommunalsteuer² (2012) 320.

27) *Bachner*, Die Betriebsstättenbegründung nach innerstaatlichem Abgabenrecht, SWI 2002, 284.

28) *Ritz*, Bundesabgabenordnung⁶ (2017) § 29 BAO 128.

29) *Kommunalsteuer-Kommentar* § 4 Rz 4.

30) *Fellner* in *Kommunalsteuer-Kommentar* § 4 Rz 1, 7 und 8.

Anlage und Einrichtung und dem Unternehmen für die Begründung einer Betriebsstätte würde bereits durch das „Dienen“ hergestellt.

Dies geht soweit, dass eine Verfügungsmacht schon bejaht wird, wenn Arbeitnehmer eines Unternehmens in fremden Räumen tätig sind und dem Unternehmen damit die Verfügungsmacht vermittelt wird, weshalb auch die Privatwohnungen von Angestellten Betriebsstätten des vertretenen Unternehmens begründen können, wenn diese dort regelmäßig berufliche Tätigkeiten ausüben und vom Arbeitgeber und Unternehmer aus zu Hause arbeiten dürfen;³¹⁾ die Wohnung eines Dienstnehmers würde nur dann nicht Betriebsstätte des Arbeitgebers, wenn der Dienstnehmer seine Wohnung lediglich gelegentlich benützt.³²⁾

In der steuerrechtlichen Literatur wird Home-Office als Betriebsstätte nicht uneingeschränkt akzeptiert. Das Unternehmen sollte eine gewisse rechtliche Absicherung der Verfügungsmacht, bspw durch eine vertragliche Nutzungsvereinbarung oder zumindest gewisse tatsächliche Rechtsposition, haben.³³⁾ Es wird jedenfalls kritisch gesehen, dass Home-Office durch einzelne Dienstnehmer eine zusätzliche Betriebsstätte des Dienstgeber begründen könnte;³⁴⁾ würde allerdings das Home-Office zeitlich maßgebend für Besprechungen mit Kunden und Geschäftspartnern genutzt, wäre ein „*hohes Risiko einer Betriebsstättenbegründung gegeben*“.³⁵⁾

Würden Privaträumlichkeiten von Dienstnehmern nicht nur für ihre Arbeitsleistung, sondern auch für Wohnbedürfnisse genutzt, wäre die betriebliche Nutzung durch den Unternehmer lediglich eine Mitbenutzung; eine solche Mitbenutzung begründet für sich noch keine Betriebsstätte, zumal gerade bei privat und beruflich genutzten Räumlichkeiten als Teil einer Wohnung der Rechtsschluss gerechtfertigt ist, dass anderen Mitarbeitern des Unternehmers nicht jederzeit uneingeschränkt Zutritt zu diesen Räumen gestattet wäre.³⁶⁾ Es besteht somit keine ausreichende Verfügungsmacht, wenn dem Unternehmer selbst oder auch anderen Mitarbeitern kein jederzeit uneingeschränkter Zutritt zur Wohnung gestattet wäre – es kann jedenfalls nicht angenommen werden, dass der Unternehmer, alleine weil die Arbeitnehmer ihre Wohnungen als Home-Office nutzen, jederzeit Zutritt zu diesen Wohnungen verlangen kann.³⁷⁾

Für eine Verfügungsmacht ist Voraussetzung eine entsprechende Rechtsposition des Unternehmens; wäre hinsichtlich einer Privatwohnung diese Verfügungsmacht ausschließlich über den eigentums- oder mietberechtigten Arbeitnehmer ausübbar, während dem Unternehmer selbst oder anderen Mitarbeitern kein jederzeit uneingeschränkter Zutritt zur Privatwohnung gestattet wird, besteht keine ausreichende Verfügungsmacht des Unternehmens.³⁸⁾ Damit bezieht die Lit zu Home-Office als Betriebsstätte eine ganz klare Rechtsposition; Danach ist eine rechtliche Verfügungsmacht des Unternehmers hinsichtlich der privaten Räumlichkeiten seiner Dienstnehmer erforderlich, welche ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden kann.

→ Ein funktionelles Element, wonach die Betriebsstätte der unternehmerischen Tätigkeit dienen

muss, wobei der Umfang der Tätigkeit nicht wesentlich ist, sodass es sich dabei sowohl um Grundgeschäfte als auch um Hilfsgeschäfte oder Nebengeschäfte handeln kann, womit die Kommunalsteuer über das funktionelle Element der Gewerbesteuer weit hinausgeht; es ist somit ausreichend, dass eine Anlage oder Einrichtung auf eine in betriebswirtschaftlich sinnvoller Art anzunehmende und ausgerichtete Dauer eine funktionelle Beziehung schafft. Wohnungen können mitunter dann eine Betriebsstätte darstellen, wenn dort eine dem Unternehmenszweck dienende Tätigkeit wahrgenommen wird.³⁹⁾

Auch Büroräume, die Angestellte eines Unternehmens unter ihren Namen gemietet und dem Unternehmen quasi zur Verfügung gestellt haben, können eine Betriebsstätte des Unternehmens sein; auch die Privatwohnung eines Angestellten kann eine Betriebsstätte sein, wenn dieser dort regelmäßig berufliche Tätigkeiten ausübt.⁴⁰⁾

Denkbar wäre eine rechtliche Konstellation, bei der etwa Arbeitnehmer im Auftrag des Arbeitgebers im Außenverhältnis Räumlichkeiten anmieten, welche sie im Innenverhältnis dem Arbeitgeber zur Betriebsnutzung zur Verfügung stellen; damit würde dem Arbeitgeber im Innenverhältnis die erforderliche Verfügungsmacht zukommen.⁴¹⁾

C. Bundesfinanzhof – Rechtsprechung

1. Verfügungsgewalt über Anlagen/ Einrichtungen

a) Rechtsposition

Eine Geschäftseinrichtung wird nur dann zur Betriebsstätte des Unternehmens, wenn ihm eine dauerhafte Rechtsposition zur Nutzung und nicht bloß zur Mitbenutzung eingeräumt wurde.⁴²⁾ Keine Betriebsstätte wird allerdings begründet durch das bloße Tätigwerden in Räumlichkeiten, wenn damit nicht auch die erforderliche Verfügungsmacht begründet/eingeräumt wird.⁴³⁾

Der dt Bundesfinanzhof geht im Rahmen seiner Rsp iZm der Beurteilung von Räumlichkeiten als Betriebsstätten von der Verfügungsgewalt aus, wobei er diese beispielhaft definiert.⁴⁴⁾ Eine Betriebsstätte iSd Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines bspw Gewerbes

31) So auch *Bachner*, Betriebsstättenbegriff, SWI 2002, 284.

32) EAS 350 v 3. 12. 1993.

33) *Füllsack*, Das Kriterium der Verfügungsmacht im Betriebsstättenbestand (2017).

34) *Mitterlehner*, Homeoffice in Zeiten des Coronavirus, SWK 13/2020, 715.

35) *Binder*, BMF zur Betriebsstättenbegründung durch ein homeoffice (2019).

36) *Stanek*, Zur Verfügungsmacht im Betriebsstättenbegriff des § 29 Abs 1 BAO, ÖStZ 2019, 461; BFH 3. 2. 1993, I R 80–81/91.

37) *Zorn*, SWI-Jahrestagung: Begründet ein Home-Office eine Betriebsstätte? SWI 2020, 120.

38) *Stanek*, Verfügungsmacht, ÖStZ 2019, 631.

39) *Mühlberger/Ott*, Kommunalsteuer, 314.

40) *Bachner*, Betriebsstättenbegriff, SWI 2002, 284.

41) *Kronberger*, Betriebsstätte, SWI 2020, 121.

42) BFH 16. 5. 1990, I R 113/87.

43) BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

44) BFH 9. 3. 1962, I B 156/58 S.

dient; dazu zählen auch sonstige Geschäftseinrichtungen, welche der Ausübung des Gewerbes dienen.

Neben dem Eigentum an der Anlage oder Einrichtung muss dem Unternehmer darüber wenigstens eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht zustehen; dies wäre nicht der Fall, wenn ein selbstständiger gewerbetreibender Versicherungsvertreter in eigenen Büroräumen mit eigenem Personal und Dienstnehmern die gewerbliche Tätigkeit ausübt, womit dem kooperierenden Unternehmer keine ausreichende Verfügungsgewalt zusteht.

Der die Räumlichkeiten nutzende Unternehmer muss eine Rechtsposition innehaben, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht mehr ohne Weiteres entzogen und die ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres verändert werden kann;⁴⁵⁾ die bloße Berechtigung zur Nutzung eines Raums oder einer Grundstücksfläche im Interesse eines anderen sowie die bloße tatsächliche Mitbenutzung eines Raums begründen für sich genommen noch keine Betriebsstätte, wobei zwischen Montagearbeit und Bauausführung unterschieden wurde.⁴⁶⁾ Der Unternehmer muss über die Anlagen oder Einrichtungen oder auch Räumlichkeiten eine Rechtsposition innehaben, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres beseitigt oder verändert werden kann;⁴⁷⁾ diese Rechtsposition muss jedoch weder ausdrücklich vereinbart und auch nicht auf bestimmte Räumlichkeiten bezogen sein, dh, es ist durchaus die Verfügungsgewalt gegeben, wenn während der Vertragsdauer andere geeignete Räumlichkeiten bereitgestellt werden. Außerdem ist einer Verfügungsgewalt nicht hinderlich, wenn bspw in einem Kasernengelände der Zutritt zu diesen Räumlichkeiten entsprechenden Kontrollmechanismen unterworfen ist.

Die Bedeutung und der Umfang der Verfügungsmacht wurde in der dt Rsp und Lehre sehr großzügig ausgelegt. So genügt es, dass dem steuerpflichtigen Unternehmer zumindest ein bestimmter Raum zur Nutzung seiner unternehmerischen Interessen zur Verfügung gestellt und seine Verfügungsmacht darüber nicht bestritten wird. Für die Verfügungsgewalt ist es jedenfalls ausreichend, dass eine bestimmte unternehmerische Tätigkeit im Rahmen einer Geschäftseinrichtung mit einer festen örtlichen Bindung ausgeübt wird; es ist nicht erforderlich, dass die Verfügungsmacht des Unternehmers nach außen hin erkennbar ist.⁴⁸⁾

b) Nutzungsumfang

Für eine Betriebsstätte spricht bspw, dass der Unternehmer mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen „Apparats“ in der Lage war, seiner unternehmerischen Tätigkeit „operativ nachzugehen“ und dass er infolge dessen Zugriff in Gestalt einer Verfügungsmacht über die Räumlichkeiten hatte.⁴⁹⁾

So würde eine inl Betriebsstätte einer ausländischen Managementgesellschaft dann vorliegen, wenn einem von ihr angestellten und bezahlten Manager mit Leitungstätigkeit ein eigener Arbeitsraum, in dem von ihm zu leitenden inl Gewerbebetrieb zur Verfügung gestellt würde.⁵⁰⁾

Eine Betriebsstätte könne auch angenommen werden, wenn von einem Unternehmen einem für Wartungs- und Reparaturarbeiten beauftragten Unternehmen Aufenthalts-, Arbeits- und Lagerräume zur Verfügung gestellt werden; so können diese benutzten Räume als Betriebsstätte des anderen Unternehmens angesehen werden, wenn diesem Unternehmen eine Rechtsposition eingeräumt ist, die ihm ohne seine Mitwirkung nicht ohne Weiteres entzogen werden oder die ohne seine Mitwirkung nicht weiters verändert werden kann, wenn also bspw im Auftragsvertrag für die Wartungs- und Reparaturarbeiten die Nutzungsrechte an den genannten Räumlichkeiten eingeräumt werden.⁵¹⁾

Für die Zuordnung bzw Verfügungsgewalt eines Unternehmens über eine Anlage oder Einrichtung bedarf es einer nicht nur vorübergehenden Verfügungsmacht, wobei die Mindestzeitspanne sehr umstritten ist;⁵²⁾ wesentlich ist, dass dem Dienstnehmer zumindest ein Arbeitsraum zur Arbeitsleistung zur Verfügung gestellt wird, wobei er diese Arbeitsleistung im Interesse des Unternehmers ausübt – eine Abgrenzung zwischen Anlage, Einrichtung oder Geschäftseinrichtung ist jedoch nicht erforderlich.

2. Unternehmensspezifische Anlagen/ Einrichtungen

a) Unternehmensnutzung

Die Rsp zur Verfügungsgewalt hat sich insofern weiterentwickelt, dass sie auf Eigentum oder auch auf einer entgeltlichen bzw unentgeltlichen Nutzungsüberlassung beruhen kann;⁵³⁾ neben der zeitlichen Komponente müssen allerdings zusätzliche Umstände auf eine örtliche Verfestigung der Tätigkeit schließen lassen, weshalb für die Begründung einer Betriebsstätte letztendlich entscheidend ist, ob eine unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich in der Bindung eine gewisse „Verwurzelung“ des Unternehmens in der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt. Ausschlaggebend ist va, dass der Unternehmer mittels eines entsprechenden sachlichen und personellen „Apparats“ in der Lage war, seiner unternehmerischen Tätigkeit „operativ“ nachzugehen, und er infolgedessen Zugriff in Gestalt einer Verfügungsmacht über die fraglichen Räumlichkeiten hatte.⁵⁴⁾

Die dt Rsp geht dahingehend, dass für die Annahme einer Betriebsstätte letztlich entscheidend ist, ob eine bestimmte unternehmerische Tätigkeit in einer Geschäftseinrichtung mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird und sich damit eine gewisse „Verwurzelung“ des Unternehmens mit der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt. Dabei könne es im Ein-

45) BFH 11. 10. 1989, I R 77/88.

46) BFH 16. 5. 1990, I R 113/87.

47) BFH 14. 7. 2004, I R 106/03.

48) BFH 3. 2. 1993, I R 80/91.

49) BFH 24. 8. 2011, I R 46/10.

50) BFH 3. 2. 1993, I R 80–81/91.

51) BFH 17. 3. 1982, I R 189/79.

52) BFH 3. 2. 1993, I R 80/91.

53) BFH 4. 6. 2008, I R 30/07.

54) BFH 24. 8. 2011, I R 46/10.

zelfall genügen, wenn aus tatsächlichen Gründen anzunehmen sei, dass dem Unternehmer ein bestimmter Raum zur ständigen Nutzung zur Verfügung gestellt und seine Verfügungsmacht darüber nicht bestritten werde; würde aber einem Unternehmer durch einen angestellten Fahrer die Mitbenutzung eines Raums in dessen Privatwohnung ohne vertragliche Grundlage gestattet, so fehlt es an einer Betriebsstätte.⁵⁵⁾

b) Wohnräume

Die bloße Mitbenutzung von Wohnräumen begründet noch keine Betriebsstätte, insb bei einem auch privat genutzten Raum einer Wohnung weil anderen Mitarbeitern oder dem Unternehmer selbst sicherlich nicht jederzeit eingeschränkter Zutritt zu diesen Privaträumlichkeiten gewährt würde. Für eine solche Nutzungsbefugnis kann va allein aus der beruflichen Abhängigkeit und dem höheren Bezugsgehalt keine Verfügungsgewalt abgeleitet werden, wenn nicht auch der Arbeitsvertrag bspw irgendwelche Anhaltspunkte für eine Verpflichtung zur Nutzungsüberlassung der Privaträumlichkeiten enthielte.

Auch wenn bspw Gebietsleiter arbeitsvertraglich verpflichtet sind, dem Unternehmen in ihren Privatwohnungen Räumlichkeiten für die Benutzung zur Verfügung zu stellen, muss die Frage der Verfügungsgewalt des Unternehmens in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht geprüft werden, dh, ob damit eine gewisse „Verwurzelung“ des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit gegeben sei;⁵⁶⁾ aufgrund der Lage und Nutzungsmöglichkeiten der Gewerberäumlichkeiten ist aber nach Ansicht des Finanzgerichts nicht davon auszugehen, dass die Verfügungsmacht über diese Gewerberäumlichkeiten unbestritten gewesen wäre, zumal sie überwiegend Teil der Wohnungen der Gebietsleiter waren und die zu den Wohnungen gehörenden Gewerberäumlichkeiten von den Gebietsleitern auch für Privatzwecke jederzeit genutzt werden können; außerdem wäre anderen Mitarbeitern nicht der jederzeitige und uneingeschränkte Zutritt zu diesen Gewerberäumlichkeiten gestattet gewesen.

Die Frage der Rechtsposition über die Verfügungsgewalt hat die Rsp allerdings fallspezifisch entwickelt, sodass eine inl Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens auch dann vorliegt, wenn der Betrieb in Räumen ausgeübt wird, die ein leitender Angestellter des Unternehmens unter seinem Namen und auf eigene Rechnung angemietet und dem Unternehmen zur Verfügung gestellt hat;⁵⁷⁾ wesentlich ist lediglich, dass die Räumlichkeiten tatsächlich und langandauernd dem Unternehmen zur Verfügung stehen.

D. BMF – Informationen

1. Spezifische Leistungsformen

Das BMF hat sich in sog EAS-Auskünften mit der Frage des Umfangs von Betriebsstätte, insb iZm dem internationalen Steuerrecht, umfassend auseinandergesetzt.

Dabei unterschied es von Anfang an zwischen der personenbezogenen Betriebsstätten nach den Bestim-

mungen des Einkommensteuerrechts und der abgabenverfahrensrechtlichen bzw zwischenstaatsrechtlichen Betriebsstätte nach der BAO und den DBA.⁵⁸⁾ Die einkommenssteuerrechtliche Betriebsstätte nach § 81 Abs 2 EStG wird bereits gegeben sein, wenn Arbeitnehmer in eigenen Wohnungen für den Unternehmer arbeiten, was zur Lohnsteuerabzugspflicht führt; die Dienstgeberbeitragspflicht bei derartigen Dienstnehmer, ist unabhängig vom Bestand einer inl Betriebsstätte.⁵⁹⁾

Die bloße Vergabe von Heimarbeit in den Wohnungen der Heimarbeiter begründet jedenfalls keine Betriebsstätte für den Arbeitgeber bzw Unternehmer.⁶⁰⁾ Bei echten Heimarbeitern wird die Tätigkeit auf der Beschaffungsseite, nicht aber gegenüber Kunden auf der Absatzseite des Arbeitgebers/Unternehmens erbracht, weshalb weder nach inl noch nach internationalem Abgabenrecht eine inl Betriebsstätte begründet wird. Auch die Wohnung eines Servicetechnikers, in der kein Home-Office eingerichtet ist, kann nicht als Betriebsstätte gewertet werden.⁶¹⁾

Die Durchführung von bloßen Gewährleistungsarbeiten begründen auf jeden Fall keine Verfügungsmacht über die für diese Arbeiten benützten Räumlichkeiten, weil die bloßen Mitbenutzungsrechte an Räumlichkeiten eines inl Gewerbebetriebs keine Betriebsstätte iSd § 29 BAO begründen, und führen auch nicht zum Entstehen einer inl festen Einrichtung iSd Doppelbesteuerungsrechts.⁶²⁾

Zum Einsatz slowakischer Pflegekräfte bei der Betreuung einer pflegebedürftigen Person in einer inl Wohnung wird von einer inl Betriebsstätte auszugehen sein, wenn die Pflgetätigkeit im Wohnungsverband der pflegebedürftigen Person ausgeübt wird;⁶³⁾ der Umstand, dass die Pflgetätigkeit in einem 14-tägigen Rhythmus ausgeübt und daher die Wohnung nicht durchgehend während sechs Monaten, sondern immer nur kurzfristig für jeweils 14 Tage genutzt würde, steht der Beurteilung als Betriebsstätte nicht entgegen, denn bei wiederkehrenden Nutzungen von Räumlichkeiten sind die einzelnen Nutzungsdauern zusammenzurechnen.

2. Wohnräumlichkeiten

Eine Betriebsstätte könnte allerdings auch in der inl Wohnung von Mitarbeitern gegeben sein, denn auch von Angestellten angemietete Geschäftsräumlichkeiten begründen für einen Arbeitgeber eine Betriebsstätte, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden;⁶⁴⁾ sowohl die berufliche Nutzung der Wohnung als auch ein mit dem wirtschaftlichen Produktverkauf verbundener Bestellvorgang kann zum Vorliegen einer inl Betriebsstätte führen.⁶⁵⁾

55) BFH 23. 5. 2002, III R 8/00.

56) BFH 10. 11. 1998, I B 80/97.

57) BFH 30. 1. 1974, I R 87/72.

58) EAS 24. 10. 1992, 04 1482/34-IV/4/92, 180.

59) EAS 1705, BMF 13. 9. 2000, 04 0101/25-IV/4/99.

60) EAS 1763, BMF 5. 12. 2000, G 332/1-IV/4/00.

61) EAS 2671, BMF 1. 12. 2005, 05-010221/0756-IV/4/2005.

62) EAS 3391, BMF 5. 9. 2017, BMF-010221/0862-VI/8/2016.

63) EAS 2966, BMF 26. 5. 2008, BMF-010221/1440-IV/4/2008.

64) EAS 350, BMF 3. 12. 1993, K 2727/3/1-IV/4/1993.

65) EAS 1119, BMF 8. 8. 1997, T 36/4-IV/4/97.

Eine Betriebsstätte kann für ein dt Unternehmen durchaus auch in der inl Wohnung der Mitarbeiter gegeben sein, denn auch die von Angestellten angemieteten Räumlichkeiten begründen für den Arbeitgeber eine Betriebsstätte, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet werden.⁶⁶⁾ Die Softwareberatung durch ein indisches Unternehmen in der von indischen Mitarbeitern angemieteten inl Wohnung könnte als Betriebsstätte gewertet werden, wenn sie von diesem Unternehmen – im Wege seine Mitarbeiter – als Stützpunkt der Auftragserfüllung in Österreich genutzt würde.⁶⁷⁾ Eine Betriebsstätte kann in der privaten Wohnung von Unternehmensmitarbeitern gelegen sein, weshalb eine inl Wohnung nach § 29 BAO als Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens gewertet werden könne, wenn sie von diesem Unternehmen – im Wege seiner Mitarbeiter – als Stützpunkt zur Auftragserfüllung genutzt wird.⁶⁸⁾

3. Home-Office

Ein Schwerpunkt der BMF-Auskünfte bezieht sich va auf das Home-Office von Arbeitnehmern, allerdings nicht nur auf verfahrensrechtliche und zwischenstaatliche Betriebsstätten, sondern auch auf einkommenssteuerrechtliche Betriebsstätten. Räumlichkeiten einer Wohnung, die als Home-Office der Mitarbeiter bezeichnet werden, dienen der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeit iSd Einkommenssteuerrechts.⁶⁹⁾

Jede feste örtliche Einrichtung oder Anlage kann eine Betriebsstätte sein, wenn sie der Ausübung der durch die Arbeitnehmer ausgeführten Tätigkeiten dient; auch Räumlichkeiten einer Wohnung, die als Home-Office bezeichnet wird, können grundsätzlich diese Kriterien erfüllen.⁷⁰⁾

Das Vorliegen einer inl Betriebsstätte bei inl Home-Office ist zu negieren, wenn die Arbeiten bloß gelegentlich und unterbrechungsreich durchgeführt werden oder die Arbeitnehmer keine Aufwendungen/Ausgaben iZm der Nutzung geltend machen;⁷¹⁾ dies würde auch für den Fall gelten, dass der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer nicht aufgefordert hatte, ihre Wohnung für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens zur Verfügung zu stellen.

Schließlich hat sich das BMF umfassend mit dem Home-Office als Betriebsstätte auseinandergesetzt.⁷²⁾ Danach erfordert § 29 BAO die Ausübung eines Gewerbebetriebs oder Geschäftsbetriebs in festen Anlagen und Einrichtungen, was durchaus auch in der inl Wohnung von Unternehmensmitarbeitern gegeben sein kann. Auch von Angestellten des Unternehmens selbst angemietete Räumlichkeiten können für den Arbeitgeber/Unternehmer eine Betriebsstätte begründen, wenn sie für Zwecke des Unternehmens verwendet würden; es genügt, wenn sich in der Wohnung auch nur geringfügige Tätigkeiten für den Gewerbebetrieb „abspielen“. Allerdings ist eine gewisse Verfügungsmacht des Unternehmens über die Anlage oder Einrichtung, sprich Wohnung, notwendig; diese Verfügungsmacht würde dem Arbeitgeber/Unternehmer faktisch im Wege der betrieblichen Nutzung des Home-Office durch seine Arbeitnehmer verschafft.

Zusammenfassend werden in dieser EAS-Auskunft 3415 vier Kriterien iZm der Frage des Vorliegens einer Betriebsstätte determiniert:

- Ein Home-Office muss dauerhaft zur Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit, zumindest mit 50% der Arbeitsauslastung im Home-Office, genutzt werden;
- der Arbeitgeber/Unternehmer beschafft sich die faktische Verfügungsmacht, wenn die Arbeitnehmer im nennenswerten Ausmaß in ihrem Home-Office tätig sind, was auch anzunehmen wäre, wenn der Arbeitgeber/Unternehmer verlangt, ihre Wohnung für die Geschäftstätigkeit zur Verfügung zu stellen, weil er selbst keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, obwohl die Tätigkeit einen Arbeitsplatz erfordert;
- die Arbeitnehmer Aufwendungen und Ausgaben iZm der Nutzung ihrer Wohnung als Home-Office geltend machen;
- keine bloßen Hilfstätigkeiten iSd Doppelbesteuerungsrechts in der Wohnung ausgeübt werden.

E. Resümee

Neben dem Unternehmer, den Dienstnehmern (beteiligten Geschäftsführern und freien Dienstnehmern), der Gewährung von Arbeitslöhnen kommt dem Tatbestandsmerkmal der Betriebsstätte im Kommunalsteuerrecht ein wesentlicher rechtlicher Stellenwert zu. Die Betriebsstätte ist an die rechtlichen Kriterien einer dauerhaft angelegten, funktionell institutionalisierten festen Anlage oder Einrichtung (Geschäftseinrichtung) geknüpft, welche va in der Verfügungsgewalt des Unternehmers steht. Die Betriebsstätte ist aber unterschiedlich rechtlich zu beurteilen, je nachdem aus der Sicht des nationalen Abgabenverfahrensrechts, Einkommensteuer- und Kommunalsteuerrechts, internationalen Doppelbesteuerungsrechts oder als Bauausführungen oder Montagearbeiten.

Die Verfügungsmacht war bisher schon Thema der österr Rsp, aber auch der Lehre, wobei der Status der Verfügungsmacht umfangreich analysiert wurde, wobei der Rechtsposition auch des mittelbaren Dienens ein besonderer Stellenwert eingeräumt worden war. Das Zivilrecht unterscheidet zwischen Besitz als gewollte Sachherrschaft und dem Eigentum als umfassende rechtsbezogene Sachherrschaft mit unterschiedlichen Rechten und Berechtigungen. Die österr Rsp ging ursprünglich iZm der steuerrechtlichen Verfügungsgewalt vom Eigentums- und Besitzrecht des Unternehmers aus, tendierte aber letztendlich sogar zur unentgeltlichen Nutzungsüberlassung bis zur de facto Einräumung der Verfügungsgewalt iZm dem Einsatz von Leasingpersonal in Betriebsstätten. →

66) EAS 1521, BMF 6. 9. 1999, E 12/14-IV/4/99.

67) EAS 2754, BMF 24. 8. 2006, BMF-010221/0443-IV/4/2006.

68) EAS 3323, BMF 8. 4. 2013, BMF-010221/0210-IV/4/2013.

69) EAS 1590, BMF 24. 1. 2000, H 778/1-IV/4/99.

70) EAS 1590, BMF 24. 1. 2000, H 778/1-IV/4/99.

71) EAS 3392, BMF 6. 11. 2017, BMF-010221/0333-IV/8/2017.

72) EAS 3415, BMF 27. 6. 2019, BMF-010221/0323-IV/8/2018.

Die dt Rsp des Bundesfinanzgerichts spricht von Verfügungsgewalt schlechthin, verknüpft jedoch oftmals die Betriebsstätte in einkommensteuerrechtlichen Sinn mit der Betriebsstätte nach dem Verfahrensrecht und dem Doppelbesteuerungsrecht. Sie definiert grundsätzlich Verfügungsgewalt über die Geschäftsräumlichkeiten, wobei diese Verfügungsgewalt auch gegeben ist, wenn sie unter faktischen Umständen etwas eingeschränkt werde; lediglich Mitnutzungsrechte von Räumlichkeiten, etwa zur Durchführung von Reinigungsarbeiten, begründen keine Verfügungsgewalt. Eine besondere Bedeutung kommt dabei einer gewissen Verwurzelung des Unternehmens an Wohnräumen dermaßen zu, dass der Unternehmer in diesen Wohnräumen exklusiv mit eigenem Personaleinsatz und eigenen Betriebsmitteln uneingeschränkt seinen unternehmensspezifischen Agenden operativ nachgehen kann.

Das BMF hat sich in den EAS-Auskünften umfassend mit der Verfügungsgewalt auseinandergesetzt und sich dabei an der österr Rsp des VwGH oder der dt Rsp des Bundesfinanzgerichts orientiert; sie geht dabei allerdings von einem rechtlich und faktischen sehr weiten Begriff der Verfügungsgewalt aus. Dies führte dazu, dass die Meinung des BMF auch auf das Home-Office ausgedehnt wurde; dem Home-Office war schon bisher und insb in Zeiten der Pandemie ein besonderer arbeitsrechtlicher Stellenwert beigegeben. Die rechtlichen Intentionen gehen zuletzt so weit, dass auch Dienstnehmer mit der Anmietung von Wohnräumen, welche für die Durchführung von Arbeitsleistungen erforderlich sind und welche der Unternehmer zwar gefordert, jedoch nicht zur Verfügung gestellt hatte, dem Unternehmer eine quasi faktische Verfügungsgewalt über die angemieteten Wohnräumen eingeräumt hatte, wenn die Dienstnehmer umfassend ihre Arbeitsleistungen in diesen Wohnräumen erbringen und Aufwendungen aus der Nutzung dem Arbeitgeber/Unternehmer in Rechnung stellen.

Es ist durchaus gerechtfertigt, wenn dem Home-Office gerade in Zeiten der Pandemie ein rechtlicher Stellenwert als Betriebsstätte des Unternehmers eingeräumt wird, wobei eine gewisse Tendenz dazu geht, vielfach Arbeitsleistungen grundsätzlich pro futuro

im Home-Office zu erbringen, zumal damit Besteuerungsrechte iZm der Einkommensteuer, aber auch mit der Kommunalsteuer nicht geschmälert werden.

Dabei könnten sich jedoch Rechtsprobleme im Bereich der Kommunalsteuer ergeben, wenn die Home-Office-Stellen als Betriebsstätten außerhalb jener Gemeinde liegen können und auch werden, in welcher der Geschäftssitz bzw die Hauptbetriebsstätte des Unternehmers und damit die Heheberechtigung der Gemeinde mit dem Unternehmenssitz gegeben wäre; wenn auch Kommunalsteuer in diesen Fallkonstellationen grundsätzlich zu entrichten wäre, könnte dies dazu führen, dass jene Gemeinden, in denen im Home-Office gearbeitet und dort praktisch quasi Betriebsstätten begründet würden, gleichsam für die Home-Office-Betriebsstätten heheberechtigt wären.

Allenfalls wäre es rechtlich opportun, eine gesetzliche Regelung im Kommunalsteuerrecht zu schaffen, dass Home-Office-Betriebsstätten – unabhängig von der Situierung in anderen Gemeinden – jener Gemeinde zuzurechnen sind, in welcher das Unternehmen seinen Geschäftssitz und seine Hauptbetriebsstätten unterhält.

Es wird allerdings notwendig werden, den Home-Office Begriff rechtlich einschränkend dahingehend zu definieren, dass in diesen Räumlichkeiten nicht nur für das Unternehmen unter den zuletzt vorgegebenen Voraussetzungen gearbeitet wird, sondern dem Arbeitgeber/Unternehmer ein von den im Home-Office arbeitenden Dienstnehmern nicht eingeschränktes bzw einschränkbares Verfügungsrecht arbeitsrechtlich und darüber hinaus zivilrechtlich eingeräumt wird. Es ist kaum rechtlich vertretbar, das allein durch das Arbeiten von Dienstnehmern in ihren im Mietrecht oder Eigentumsrecht stehenden Privatwohnungen eine Betriebsstätte des Unternehmers begründet würde, ohne dass dem Unternehmer eine grundsätzliche und uneingeschränkte Verfügungsmacht, etwa zum Betreten bspw zur Abhaltung von Besprechungen, über die Privaträumlichkeiten zusteht; auch das Dienen von Anlagen und Einrichtungen für den Unternehmenszweck kann keine Unternehmensbetriebsstätte begründen, wenn neben der Ausübung von unternehmerischer Tätigkeit nicht gleichzeitig dem Unternehmer auch eine rechtliche und faktische Verfügungsmacht eingeräumt würde.

→ Zum Thema

Über den Autor:

Obersenatsrat Dr. Peter Mühlberger ist Konsulent beim Magistrat Linz und beim Österreichischen Städtebund.
 Kontaktadresse: Magistrat Linz, Hauptstraße 1–5, 4040 Linz.
 Tel: +43 (0)732 7070-2430
 Fax: +43 (0)732 7070-54/2430
 E-Mail: peter.muehlberger@mag.linz.at

Vom selben Autor erschienen:

Rechtskraft im Abgabenrecht, RFG 2019/6;
 Das kommunale Abgabenverordnungsrecht, RFG 2018/26;
 Personalvermittlung – Rechtsfragen zum Kommunalsteuerrecht, RFG 2018/5;
 Kommunalsteuer und Arbeitsrecht, RFG 2016/5;
 Unternehmen im Kommunalsteuerrecht, RFG 2014/8;
 Das Recht der Gemeinden auf Kommunalsteuer-Nachschau, RFG 2011/50;
 Getränkesteuer-Rückzahlung bei Handelsbetrieben, RFG 2008/29.

